



الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 23 – 28 / 5 / 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

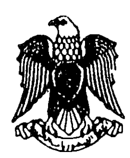
الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

بســـم اللــه الرحمــن الرحيـــم





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث: رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

فهرس المحتويات







الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

صفحة رقم







الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العا

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية

على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

تقرير ديوان المحاسبة

بدولـــة الكويـــت
مقرر الموضوع الثالث

بسم الله الرحمن الرحيم

دولة الكويت

ديوان المحاسبة

تقرير المقرر

مقدم من

ديوان المحاسبة بدولة الكويت

عن

البحوث المقدمة الى الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المقرر عقدها في الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى خلال الفترة من ٢٣ – ٢٨ مايو ١٩٩٢

عن الموضوع الثالث

"رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية"

(حسابات الخزانة)

مقدمة :

اقترح ديوان المحاسبة بدولة الكويت فكرة موضوع " رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية " كأحد موضوعات البحث والدراسة بالدورة العادية الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وقد خصص له الموضوع الثالث وتم اختيار ديوان المحاسبة بدولة الكويت مقررا لهذا الموضوع .

وتلقى الديوان بصفته مقررا للموضوع الثالث السالف الذكر مجموعة أبحاث من عشر دول بالاضافة الى البحث المقدم من دولة الكويت وبيانها كما يلى :

* المملكة العربية السعودية
* جمهورية مصر العربية
* دولة الامارات العربية المتحدة
* دولة قطر
* الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
* الجمهورية التونسية
* الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
* الجمهورية اليمنية
* المملكة الأردنية الهاشمية
* الجمهورية العراقية

ويسر ديوان المحاسبة بدولة الكويت أن يوجه شكره وتقديره للدول التى شاركت بأبحاثها فى هذا الموضوع والتى تضمنت العناصر الأساسية المقترحة التالية :

- ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية .
- مكونات الحسابات الخارجة من حسابات التسوية " الأمانات والعهد بأنواعها المتعددة " والحسابات الجارية والحسابات النظامية .
- تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاس ذلك على الحساب الختامى .
- دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة .
- الاقتراحات والتوصيات .

ونورد عرض موجز لبحث دولة الكويت وما تضمنته تلك الأبحاث حول هذا الموضوع فيمايلى :

العنصر الأول - ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

اتفقت معظم البحوث على مفهوم الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية بأنها حسابات شخصية تدور أرصدتها من سنة الى أخرى لحين تسويتها واقفالها ولاتدخل مباشرة ضمن أبواب ايرادات ومصروفات الميزانية التى تعد من الحسابات الاسمية ويتم اقفالها فى نهاية كل سنة مالية بالحساب الختامى للدولة .

وكما أن الايرادات والمصروفات تمثلان الجانبين الدائن والمدين من حسابات الميزانية والفرق بينهما فى نهاية السنة المالية يمثل الوفر أو العجز الناتج عن تنفيذ الميزانية ، فان الحسابات الخارجة تتضمن حسابات دائنة ومدينة وتظهر أرصدتها فى أى وقت فضلا عن ظهورها بالحساب الختامى .

العنصر الثانى - مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

تناولت البحوث هذا العنصر بالشرح والايضاح وان اختلفت المسميات فى بعض الدول الا أنها لم تخرج عن المفهوم العام للحسابات الخارجة ، فقد أوضح بحث دولة الكويت أن تلك الحسابات تشتمل على الأبواب الرئيسية التالية :

الباب الأول : حسابات التسوية " الأمانات والعهد ".

الباب الثانى : الحسابات الجارية .

الباب الثالث : الحسابات النظامية .

كما أوضح البحث أن كل باب من هذه الأبواب يتضمن مجموعات وبنود نتناولها فيمايلى :

أولا : حسابات التسوية :

أ - مجموعة حسابات التسوية الدائنة " الأمانات " :

تقيد لهذه المجموعة المبالغ التى تكون الجهات الحكومية مدينة بها للغير مؤقتا لحين تسوية تلك المديونية لحساباتها المختصة أو بصرفها لأصحابها أو تحويلها للايرادات بعد مضى المدة

المحددة لبقائها بالسجلات ، وتشمل البنود التالية :

بند (١) الأمانات - تأمينات .
،، (٢) ،، - مرتجع المرتبات .
،، (٣) ،، - خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى .
،، (٤) ،، - مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية .
،، (٥) ،، - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
،، (٦) ،، - مبالغ تحت التسوية .
،، (٧) ،، - مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى .

ب - مجموعة حسابات التسوية المدينة " العهد " :

وتقيد على هذه المجموعة المبالغ التى تدفعها الجهات الحكومية للغير و لايتم خصمها على حساب المصروفات مباشرة اما لعدم استكمال المستندات أو الاجراءات أو لكونها تخص سنوات مالية قادمة أو لأنها ليست من ضمن المصروفات ، وتتكون من البنود التالية :

بند (١) العهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
،، (٢) ،، - العهد النقدية الشخصية المؤقتة والدائمة .
،، (٣) ،، - دفعات واعتمادات نقدية بالخارج .
،، (٤) ،، - مبالغ تحت التحصيل .
،، (٥) ،، - مبالغ تحت التسوية .
،، (٦) ،، - دفعات نقدية داخلية .

وقد أوردت جميع الأبحاث هاتين المجموعتين بمسميات مختلفة ولكنها تندرج تحت نوعى الأمانات والعهد .

أما جمهورية مصر العربية فتطبق نظام الحسابات الجارية حيث تستخدم الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية والحسابات الجارية المدينة تحت التسوية .

ثانيا : الحسابات الجارية :

تستخدم الحسابات الجارية لبيان حركة التدفقات النقدية الدائنة والمدينة وتتعلق معظمها بايرادات ومصروفات الميزانية العامة ، ونورد أهم تقسيماتها المستخدمة بدولة الكويت فيمايلى :

أ - مجموعة (١) الحسابات الجارية :

بند (١) جارى بنك الكويت المركزى - خاص بوزارة المالية .
،، (٢) ،، ،، ،، ،، - خاص بالوزارات.
،، (٣) ،، المشاريع الانشائية - للوزارات المشرفة على تنفيذها .
،، (٤) ،، الايرادات - للوزارات الايرادية .
،، (٥) ،، عام - للأنواع الأخرى.
،، (٦) ،، النقدية بالصندوق - يقيد عليه بالمقبوضات وله بالمدفوعات النقدية .
،، (٧) ،، المالية - يقيد له بالدفعات الشهرية للجهات

الحكومية وعليه
بالايرادات ومبالغ
التأمينات المحولة
من الوزارات والادارات
الحكومية .

بند (٨) جارى الاستثمار - يقيد عليه الايرادات
النفطية وله بالمبالغ
المحولة لوزارة المالية .

ب - مجموعة (٢) حساب الاقفال :

يقيد فى الجانب المدين منه جارى المالية "الايرادات" وفى جانبه الدائن جارى المالية "المصروفات" وذلك لاقفال ايرادات ومصروفات كل جهة حكومية على مستوى الأبواب فى نهاية السنة المالية .

ثالثا : الحسابات النظامية :

هى عبارة عن قيود نظامية للمتابعة والتذكرة ويقيد عليها ولها بنفس القيمة ويتساوى فى جميع الحالات طرفى تلك القيود التى ليس لها تأثير مباشر على ايرادات ومصروفات الميزانية وتستخدم بدولة الكويت بالمسميات والبنود التالية :

(١) حـ / الديون المستحقة للحكومة ومطلوباتها :

يستخدم لاثبات مايلى :

- قيمة الأموال المستحقة للحكومة عن خدماتها المقدمة للأفراد والهيئات والمؤسسات .

- المبالغ المستحقة على الموظفين نتيجة خطأ فى زيادة الصرف أو مطلوبات عليهم سبق خصمها من المصروفات العامة واكتشفت هذه الأخطاء التى تمت فى سنوات مالية سابقة .

(٢) حـ / الديون المستحقة على الحكومة ومطلوبات منها :

يقيد على هذا الحساب المبالغ المستحقة للغير على الحكومة كمبالغ الاستملاكات التى تسدد بموجب سندات حكومية وأى مبالغ أخرى مستحقة للغير على الحكومة .

(٣) حـ / عهدة الطوابع المالية والطوابع المالية :

يستخدم هذا الحساب لاثبات تسلم وتسليم الطوابع المالية ويمثل رصيده فى نهاية السنة المالية قيمة الطوابع المالية المتبقية .

(٤) حـ / بنك اعتمادات مستندية واعتمادات مستندية :

يقيد على هذا الحساب وله بقيمة الاعتمادات المستندية عند فتحها ويظهر رصيده المبالغ غير المسددة من أصل الاعتمادات المستندية .

(٥) حـ / بنك شيكات وخطابات ضمان وتأمينات شيكات وخطابات

ضمان :

يستخدم هذا الحساب لاثبات تسلم وتسليم الشيكات المصدقة وخطابات الضمان التى ترد للجهات الحكومية من المقاولين والموردين ضمانا لتنفيذ أعمالهم .

(٦) حـ / عهدة الطوابع البريدية والطوابع البريدية :

هذا الحساب خاص بوزارة المواصلات - ادارة البريد - ويستخدم لاثبات قيمة الطوابع البريدية والرقابة على تداولها فيما بين الخزينة الرئيسية والمكاتب الفرعية .

هذا وقد تناولت بعض البحوث الحسابات الجارية والحسابات النظامية - وان اختلفت المسميات - بالاضافة فى حين تناولهما البعض الآخر بالايجاز .

العنصر الثالث - تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاساتها على الحساب الختامى :

أوضح بحث دولة الكويت أن الجهات الحكومية تقوم بالقيد على الحسابات الخارجة ولها بالعديد من المبالغ التى قد تكون متعلقة بايرادات ومصروفات الميزانية ، ومما لاشك فيه أن عدم تسوية تلك المبالغ واخضاعها للرقابة المستمرة يؤدى الى عدم اظهار حقيقة عمليات الميزانية من تحصيل وصرف خلال السنة المالية التى يتم فيها القيد والسنة المالية التى يتم فيها التسوية لتلك المبالغ .

فبالنسبة لحسابات الأمانات التى تؤثر تسويتها على ايرادات ومصروفات الميزانية فهى :

أ - الأمانات - مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية :

وتمثل ايرادات حصلت فعلا ولكن لايتم اضافتها مباشرة للايرادات لعدم استيفاء اجراءاتها أو لعدم ثبوت الحق فى اعتبارها ايرادا فاذا مااستكملت تلك الاجراءات أو تم ثبوت الحق فيها كايرادات يتم تسويتها لحساب ايرادات الميزانية .

ب - الأمانات - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية :

وتمثل مصروفات استحقت عن أعمال أديت فعلا أو مهمات تم تسلمها خلال السنة المالية ولم يتم صرفها حتى نهاية السنة المالية لعدم استيفاء المستندات أو اتمام الاجراءات وفقا للتعليمات المالية .

وفضلا عن أثر هذين الحسابين فى اظهار حقيقة ايرادات ومصروفات الميزانية فانهما يمتدان الى الحساب الختامى للادارة المالية للدولة .

أما بالنسبة لحسابات العهد التى تؤثر تسويتها على مصروفات الميزانية فهى :

أ - عهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .

ب - العهد النقدية الشخصية المؤقتة والدائمة .

جـ - عهد - دفعات واعتمادات نقدية فى الخارج .

اذ تقوم الجهات الحكومية بدفع مبالغ مقدما بالقيد على حسابات العهد سالفة الذكر على أن يتم تسويتها بالخصم على أنواع بنود المصروفات المختصة بعد تقديم المستندات المؤيدة للصرف، فاذا لم يتم تسويتها فان ذلك سيؤثر على المصروفات الفعلية ويظهرها على غير حقيقتها .

كذلك تؤثر الحسابات النظامية على ايرادات ومصروفات الميزانية لدى اجراء القيود المحاسبية المرافقة للقيود النظامية عند تحصيل المبالغ المقيدة بحساب الديون المستحقة للحكومة باضافتها للايرادات أو صرف المبالغ المستحقة للغير والمقيدة بحساب الديون المستحقة على الحكومة بخصمها على بنود المصروفات المختصة أو صرفها بالاستبعاد من الايرادات السابق اضافتها اليها، كما يتم تسوية بواقى الاعتمادات المستندية باضافتها للايرادات اذا تمت التسوية فى سنة مالية تالية لسنة فتح الاعتمادات وكذلك الشيكات المصدقة وخطابات الضمان يتم اضافتها أو جزء منها الى ايرادات الميزانية عندما يتم مصادرتها ويثبت الحق فيها .

ونجد أن كافة الأبحاث قد اتفقت على أن للحسابات الخارجة تأثيرها على تنفيذ الميزانية ومن ثم ينعكس ذلك على الحساب الختامى للدولة .

فقد بين بحث المملكة العربية السعودية أن عدم العناية بفحص المبالغ المقيدة بالحسابات الخارجة وعدم تسويتها أولا بأول والتراخى فى تسوية أرصدة حسابات العهد فور انتهاء الغرض الذى صرفت من أجله خصما على مصروفات الميزانية المختصة وعدم ازالة

أرصدة الأمانات وتسوية أرصدة حساب المطلوبات وغيرها من الحسابات الجارية وخصوصا فى نهاية السنة المالية ينعكس أثر ذلك كله على نتائج تنفيذ الميزانية وعلى الحساب الختامي للدولة .

وجاء ببحث جمهورية مصر العربية أن للحسابات الخارجة آثار ايجابية على تنفيذ الميزانية وأخرى سلبية ،فالحسابات الجارية العامة أو المؤقتة تساعد على الرقابة على حركة وسائل الدفع والتحصيل ، وتمكن الحسابات الجارية تحت التسوية المدينة والدائنة من سهولة الخصم أو الاضافة على حسابات الموازنة ، كما تمكن الحسابات النظامية من مراقبة ورود المستندات للمبالغ التى خصم بها مقدما ، الا أن فتح الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية يتيح للجهات أحيانا الصرف خصما عليها رغم عدم وجود اعتماد بالموازنة أو عدم كفاية الاعتماد لاخفاء تجاوز بعض اعتمادات الموازنة مما لايظهر حقيقة الصرف الفعلى وبالتالى عدم تمثيل الحساب الختامى للواقع ، كما يتيح فتح الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية للجهات فى نهاية السنة المالية الخصم على المصروفات الجارية والتحويلات الرأسمالية وتعلية المبالغ المخصومة بها بقصد استنفاذ اعتمادات الموازنة .

وأشار بحث دولة الامارات العربية المتحدة الى الآثار السلبية للتأخر فى تسوية الحسابات خارج الميزانية " المدينة والدائنة " الى مابعد نهاية السنة المالية قد يؤدى الى تحميل اعتمادات سنة مالية تالية بمبالغ تم صرفها فعلا فى سنة مالية سابقة أو اضافة ايرادات محصلة فعلا فى سنة مالية الى ايرادات

سنة مالية لاحقة مما يظهر حسابات الميزانية " المصروفات والايرادات " على غير حقيقتها ، كما أن استخدام حسابات السلف فى عمليات صرف النفقات وعدم تسويتها خلال السنة المالية التى قيدت فيهامن شأنه أن يؤدى الى اخفاء تجاوز للاعتمادات المقررة وبالتالى ستر مخالفات دستورية وقانونية خطيرة تشوب تنفيذ الميزانية .

وجاء ببحث دولة قطر أن تأثير حسابات الخزانة على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاسها على الحساب الختامى للدولة تظهر اما نتيجة لأخطاء فى قيود محاسبية أو لعدم اجراء قيود محاسبية كان يقتضى اجراؤها فى حينه وأورد الحالات الشائعة التى توضح ذلك .

وأكد بحث الجماهيرية العربية الليبية على وجود تأثير للحسابات خارج الميزانية على تنفيذ الميزانية وبالتالى ينعكس ذلك على الحساب الختامى ومن ذلك بقاء المبالغ المعلقةفى تلك الحسابات مددا طويلة بسبب طبيعة العملية المفتوح من أجلهاالحساب أو الاهمال فى اتمام الاجراءات اللازمة لتصفية هذه المبالغ ، فضلا عن أنه قد تستخدم السلف كوسيلة لأخذ مبالغ لصرفها فى بنود لا اعتمادات لها فى الميزانية أصلا وغير ذلك من تأثير للحسابات خارج الميزانية على تنفيذ الميزانية والحساب الختامى .

وأوضح بحث الجمهورية التونسية أن الحسابات الخارجة تمثل المتمم الضرورى للعمليات المتعلقة بالميزانية العامة اذ أنها تمكن من تلافى النقائص وسد الثغرات التى تظهر عند تنفيذ الميزانية على أساس القواعد والاجراءات التى حددتها مجلة المحاسبة العمومية ،

الا أنها قد تسمح بخرق بعض المبادىء العامة والقواعد المنظمة للمالية العمومية وأورد أمثلة على ذلك .

وبين بحث الجمهورية اليمنية أن الحسابات خارج الميزانية ستؤثر حتما على تنفيذ الميزانية ولكن مقدار وحجم الأثر الذى تحدثه تلك الحسابات يتغير بتغير مجموعة عوامل منها عدد الحسابات المصرح باستخدامها والمبالغ المصرح بقيدها على تلك الحسابات والفترة الزمنية المسموح بها لبقائها مقيدة بالحسابات .

وأشار بحث المملكة الأردنية الهاشمية الى أن للحسابات الخارجة تأثير مباشر وغير مباشر على الحسابات الختامية ومن ذلك الأمانات التى لايتم المطالبة بها خلال فترة خمس سنوات والتى نص عليها النظام يتم تحويلها كايرادات عامة لخزانة الدولة ،والحسابات النظامية التى تمثل المبالغ الاحتياطية لتسديد حسابات أوالتزامات سابقة أو مستقبلية يتم حجزها من الواردات مما يؤثر على الحساب الختامى للدولة .

وجاء ببحث الجمهورية العراقية أن حسابى السلف والأمانات اذا بقيا موقوفين الى أن تجرى تسويتهما مع المصروفات أو الايرادات النهائية فانه كلما تضخم رصيدهما ينعكس تأثيره على حساب قياس النتيجة وذلك لعدم ظهور المصروفات النهائية والايرادات النهائية على حقيقتهما ، كما يدل على ضعف اجراءات المتابعةلتصفية الأنواع غير الثابتة منهما .

العنصر الرابع - دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة من واقع تجربة الجهاز معد البحث:

يولى ديوان المحاسبة بدولة الكويت الحسابات الخارجة اهتمامه البالغ اذ يقوم بفحص ومراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات النظامية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها وأن مبالغها المقيدة بالسجلات صحيحة ومؤيدة بالمستندات وذلك وفقا لأحكام قانون انشائه رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ .

ويفرد الديوان بتقريره السنوى قسما خاصا عن الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية يورد فيه الملاحظات التى أسفرت عنها عملية الفحص والمراجعة لهذه الحسابات خلال السنة المالية بالجهات الخاضعة لرقابته المالية .

ويمارس الديوان رقابته على تلك الحسابات كمايلى :

أ - فحص السجلات والتأكد من صحة الأرصدة والمبالغ المقيدة بها :

يتأكد الديوان من صحة الأرصدة الافتتاحية للحسابات الخارجة بمقارنتها بمثيلتها الظاهرة بالحساب الختامى وسجلات السنة المالية السابقة ويتم بعد ذلك فحص كافة المبالغ المقيدة بسجلات الحسابات الخارجة خلال السنة المالية ومراجعة مستنداتها حسابيا وقانونيا للاستيثاق من أن مبالغها تطابق المبالغ التى

أجريت بها القيود النظامية والمحاسبية ، فضلا عن التأكد من صحة التوجيه المحاسبي للمبالغ التي تقيد عليها أو لها وأن هذه المبالغ تتوافق وطبيعة تلك الحسابات وأن السجلات المستخدمة مطابقة للنماذج المحددة بالتعليمات المالية .

ب - أسباب تضخم أرصدة الحسابات الخارجة وكيفية معالجتها :

يعود تضخم أرصدة الحسابات الخارجة من واقع التجربة العملية لعدة أسباب منها :

- التوسع في استخدام حسابات التسوية بنوعيها وتوسيطها في بعض الحالات دون مبرر .
- المغالاة في تعلية العديد من المبالغ لحساب الأمانات - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
- عدم دراسة الاحتياجات الفعلية لدى فتح بعض الاعتمادات المستندية .
- ضعف الرقابة الداخلية على الحسابات الخارجة .
- فقد وضياع المستندات المؤيدة لقيد بعض المبالغ بالحسابات الخارجة مما يؤدي الى عدم تسوية تلك المبالغ أو التأخر في اجراء التسويات النهائية لتصفية هذه الحسابات .

ولمعالجة تضخم أرصدة الحسابات الخارجة يراعى مايلي :

- عدم قيد أي مبالغ بحسابات التسوية الا في حالة الضرورة والعمل على تسويتها خاصة في نهاية السنة المالية .

- التأكد من أداء الأعمال وتسلم المهمات المطلوب تعلية مبالغها لحساب الأمانات المختص .
- التثبت من أن حساب العهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانيةلم يستخدم لاخفاء تجاوز فى مصروفات بعض بنود الميزانية .
- اعداد كشوف دورية بأرصدة الحسابات الخارجةحسب أنواعها مع بيان أسباب التأخر فى تسويتها .
- تسوية المبالغ المعلاة بحسابات الأمانات باضافتها للايرادات فور مضى المدة المحددة لبقائها مقيدة بالسجلات وهى خمس سنوات .

وقد تناولت أبحاث الدول المشاركة هذا العنصر بالشرح الوافى لدور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى مراقبة الحسابات الخارجة كل حسب نظام عمله ووفقا لأحكام القوانين واللوائح والتعليمات المنظمة لهذا العمل .

وقد أوضح بحث الجمهورية الجزائرية أن مجلس المحاسبة له الحق فى مراجعة الحسابات خارج الميزانية ويتصرف المجلس بهذا الحق الذى خوله له الدستور الجزائرى عند تصفية الحسابات " صلاحيات قضائية " وعند تقييمه للادارة الخاضعة للرقابة المالية " صلاحيات ادارية " ويولى مجلس المحاسبة اهتماما عظيما فيما يخص هذا الصنف من الحسابات عند تقييم تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، ووفقا للبرنامج السنوى المعد مسبقا يقوم المجلس بتصفية الحسابات التى يتم اعدادها سنويا واجباريا من قبل المحاسبين التابعين للقطاع العام والآمرين بالصرف فيما يخص الحسابات خارج الميزانية .

العنصر الخامس - الاقتراحات والتوصيات :

تضمنت معظم أبحاث الدول المشاركة هذا العنصر فمنها من تناوله مباشرة والبعض الآخر أمكن استخلاص الاقتراحات والتوصيات من سياق بحوثها .

وفيمايلي نورد أهم تلك الاقتراحات والتوصيات :

١ - اقامة الدورات التدريبية المتخصصة في مجال مراجعة الحسابات خارج الميزانية .

٢ - دعم نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية .

٣ - تشكيل لجان في كل وحدة حسابية لدراسة وتصفية الأرصدة المتضخمة من السنوات السابقة .

٤ - أن يتابع رؤساء المصالح الحكومية المبالغ التي يتم قيدها بالحسابات الخارجة وعدم السماح بقيد أي مبالغ بها الا للضرورة .

٥ - أن تعنى الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات التي تلزم المحاسبين ورؤساء الحسابات بمتابعة تسوية المبالغ المقيدة بالحسابات الخارجة وتراقب الأجهزة العليا للرقابة المالية تنفيذ هذه التعليمات .

٦ - أن تبادر الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات المالية والمحاسبية التي تنظم عمليات أداء الخدمات المتبادلة فيما بين الوزارات والادارات الحكومية .

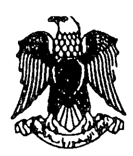
٧ - أن يستخدم قيد نظامى لاثبات قيم موجودات وممتلكات الدولة لاحكام الرقابة عليها كما يلى :

من حـ / عهدة موجودات أو ممتلكات الدولة

الى حـ / موجودات أو ممتلكات الدولة

وديوان المحاسبة بدولة الكويت اذ يكرر شكره وتقديره لكافة الدول التى شاركت بأبحاثها فى هذا الموضوع، يتمنى للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوام التقدم والازدهار .

والله ولى التوفيق ،،،





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية
على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

1

البحث التفصيلي الشامل

أعد البحث: ديـوان المحاسبـة
بدولـة الكويـت
مقرر الموضوع الثالث

بسم الله الرحمن الرحيم

دولة الكويت
ديوان المحاسبة

بحث عن

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية

على

حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

مقدم الى

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تمهيد :

ان من أهداف المحاسبة الحكومية اظهار حقيقة الايرادات الفعلية والمصروفات الفعلية وذلك بقيد المبالغ المصروفة فعلا على بنود مصروفات الميزانية واضافة الايرادات المحصلة الى بنودها المختصة بالميزانية ، وكذلك بالنسبة للحسابات الخارجة حيث تظهر أرصدتها الافتتاحية والحركة التى تتم عليها أولها خلال السنة وأرصدتها فى نهاية السنة المالية .

وقد ظهرت الحاجة الى توسيط حسابات خارج أبواب الميزانية لدى القيام ببعض العمليات المالية سواء كانت صرفا أو تحصيلا التى لا يمكن خصمها على بنود المصروفات أو اضافتها لحساب الايرادات نظرا لطبيعة تلك العمليات المالية ، كما قضت الضرورة باجراء القيود النظامية اللازمة لاثبات الديون المستحقة للحكومة والمستحقة عليها والاعتمادات المستندية والكفالات المصرفية .

هذا وقد أورد الدليل النمطى الموحد للحسابات للجهات الحكومية بدولة الكويت - الحسابات الخارجة تحت القسم الثالث منه فى ثلاث أبواب مقسمة الى مجموعات وبنود وأنواع فالباب الأول شمل حسابات التسوية " الأمانات والعهد" والباب الثانى تضمن الحسابات الجارية ، أما الباب الثالث فخصص للحسابات النظامية .

وتهدف هذه الدراسة الى بيان طبيعة الحسابات الخارجة وتسليط الضوء عليها نظرا لأهميتها وتأثيرها على تنفيذ الميزانية والحساب الختامى .

وسنتناول هذا الموضوع من خلال العناصر الرئيسية التالية :

العنصر الأول : ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية .

العنصر الثانى : مكونات الحسابات الخارجة من حسابات التسوية " الأمانات والعهد بأنواعها المتعددة " والحسابات الجارية والحسابات النظامية .

العنصر الثالث : يتناول تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاس ذلك على الحساب الختامي .

العنصر الرابع : يتضمن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة من حيث :-

* - فحص السجلات والتأكد من صحة الأرصدة والمبالغ المقيدة بها .

* - أسباب تضخم أرصدة بعض الحسابات الخارجة وكيفية معالجتها .

العنصر الخامس: الاقتراحات والتوصيات .

ومن الجدير بالذكر أن العناصر الموضحة أعلاه تتوافق وعناصر الموضوع الثالث محل هذا البحث المقرر بمعرفة المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وقد تم اختيار ديوان المحاسبة بدولة الكويت ليكون مقررا لهذا الموضوع .

والله ولي التوفيق

العنصر الأول

ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية هى حسابات وسيطة تستخدم لاثبات العمليات المالية التى لاتدخل مباشرة ضمن أبواب ايرادات ومصروفات الميزانية اما لكونها ليست بطبيعتها ايرادا أو مصروفا واما لحين استيفاء اجراءات أو مستندات ، ولاجراء قيود التدفقات النقدية من تحصيل وصرف وكذلك لاثبات القيود النظامية للمتابعة والتذكرة .

وتعددت المسميات التى تطلق على الحسابات الوسيطة التى تستخدم فى المحاسبة الحكومية فأحيانا تسمى بحسابات الخزانة وأحيانا أخرى تسمى بالحسابات خارج الميزانية أو الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية .

وتتميز الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية بأنها من الحسابات الشخصية وبالتالى ترحل أرصدتها من سنة مالية الى أخرى حتى يتم اقفالها وهذا بعكس حسابات الايرادات والمصروفات التى تعتبر من الحسابات الاسمية التى تقطع فى نهاية كل سنة مالية فى الحساب الختامى للدولة ولا ترحل الى السنة المالية التالية .

كما تتميز الحسابات الخارجة بأنها لاتدخل فى نطاق الميزانية وقد تتضمن فضلا عن مجموعة الحسابات الشخصية بعض الحسابات الحقيقية المتمثلة فى الموجودات بالمخازن الرئيسية والفرعية والورش والموجودات المثبتة والمتحركة وممتلكات الدولة وغير ذلك .

ونظرا لما لهذه الحسابات من تأثير على ايرادات ومصروفات الميزانية فقد أولتها أجهزة الاشراف على مالية الدولة عنايتها ، فأصدرت التعليمات التى لو التزمت الجهات الحكومية بتنفيذها لما قيدت بهذه الحسابات مبالغ لا تدعو الحاجة لقيدها بها ، ولما بقيت مبالغ معلقة بها مددا طويلة ولما تضخمت أرصدتها سنة بعد أخرى ، كما اهتمت أجهزة الرقابة العليا بهذه الحسابات

للتأكد من أن المبالغ المقيدة بها صحيحة ومؤيدة بالمستندات والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أنه يتم اجراء فحص دوري للمبالغ المقيدة بها لتسوية ما لا حاجة لبقائه مقيدا بها .

العنصر الثاني

مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

تتكون الحسابات الخارجة من مجموعات من الحسابات منها ما يمثل مبالغ في ذمة الدولة للغير (الأمانات) لحين تسوية تلك المديونية بصرف مبالغها أو تحويلها الى الايرادات أو الى حساب آخر ، ومنها مايمثل دائنية الدولة لدى الغير (العهد) لحين تسوية تلك الدائنية اما بتحصيل مبالغها أو تحويلها للمصروفات أو بأي تصرف آخر وفقا للتعليمات المالية وتسمى هذه المجموعة حسابات التسوية ، كما تشمل الحسابات الخارجة ماهو متعلق بتحصيل وصرف النقدية وهى الحسابات الجارية ، وكذلك مايمثل القيود الدفترية للتذكرة والمتابعة ويطلق عليها الحسابات النظامية .

وتشتمل الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية على الأبواب الثلاثة الرئيسية التالية :

الباب الأول : حسابات التسوية (الأمانات والعهد) .
الباب الثاني : الحسابات الجارية .
الباب الثالث : الحسابات النظامية .

ويتضمن كل باب من هذه الأبواب العديد من المجموعات والبنود نتناولها فيمايلى :

الباب الأول حسابات التسوية :

قد تقبض الوزارات والادارات الحكومية أو تدفع مبالغ لا يتسنى قيدها لحساب ايرادات الميزانية أو خصمها على مصروفاتها اما لأن هذه المبالغ

ليس لها علاقة بايرادات ومصروفات الميزانية أو تتطلب استيفاء اجراءات ومستندات قبل قيدها أو خصمها على أى من هذين الحسابين وفى هذه الحالات تقيد هذه المبالغ بحسابات التسوية لحين استكمال الاجراءات أو انتهاء الغرض منها .

ويتضمن هذا الباب مجموعتان هما :

أ - مجموعة حسابات التسوية الدائنة " الأمانات " : وحسابات هذه المجموعة دائنة بطبيعتها اذ تقيد لها المبالغ التى تكون الجهات الحكومية مدينة بها مؤقتا للغير لحين تسوية تلك المديونية الى حساباتها المختصة أو بصرفها لأصحابها أو تحويلها الى الايرادات بعد انقضاء الفترة الزمنية المحددة لبقائها بالسجلات ، وتشمل هذه المجموعة البنود التالية :

بند (١) تأمينات :

يقيد لهذا البند التأمينات المؤقتة والدائمة التى تحصلها الجهات الحكومية نقدا من الغير كتأمينات قابلة للرد بعد انتهاء الغرض الذى تم تحصيلها من أجله .

بند (٢) مرتجع المرتبات :

يقيد لهذا البند مستحقات موظفى الدولة من المجموعة النقدية التى لم يتسلمها أصحابها خلال المدة المقررة لصرف المرتبات .

بند (٣) خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى :

يقيد لهذا البند المبالغ المستقطعة من رواتب الموظفين لحساب جهات أخرى مثل اشتراكات المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وأقساط قروض بنك التسليف والادخار والمبالغ المخصومة لقاء حكم قضائى ... الخ .

بند (٤) مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية :

يقيد لهذا البند المبالغ التى تقبضها الجهات الحكومية وتسوى فى

النهاية لحساب الايرادات اذا ثبت الحق فى كونها ايرادات وهذه المبالغ لايمكن قيدها لحساب الايرادات مباشرة اما :-

- لعدم استيفاء الاجراءات اللازمة لهذا القيد .
- لعدم ثبوت الحق فى اعتبارها ايرادات كأن يكون مطعونا فيها أمام القضاء .

بند (٥) مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية :

يقيد لهذا البند المبالغ التى تعتبر فى حكم المصروف وتم خصمها فعلا على بنود المصروفات الا أنها لم تدفع لمستحقيها حتى نهاية السنة المالية لعدم استيفاء المستندات أو اتمام اجراءات الصرف .

بند (٦) مبالغ تحت التسوية :

يقيد لهذا البند المبالغ التى تقبضها الجهات الحكومية وتكون تسويتها فى النهاية بعد استكمال أو استيفاء المستندات والاجراءات لأى نوع من أنواع الحسابات الأخرى أو لحساب جهات أو أفراد .

بند (٧) مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى :

يقيد لهذا البند المبالغ التى تحصلها الجهات الحكومية وتخص جهات حكومية أخرى مثل اجور المكالمات الهاتفية ، مبيع الطوابع المالية ، الرسوم الجمركية .

ب - مجموعة حسابات التسوية المدينة " العهد " : وحسابات هذه المجموعة مدينة بطبيعتها اذ تقيد عليها المبالغ التى تدفعها الجهات الحكومية للغير ولا يتم خصمها على حساب مصروفات الميزانية مباشرة اما لعدم استكمال المستندات أو الاجراءات اللازمة لخصمها على المصروفات أو لكونها تخص سنوات مالية قادمة أو لكونها ليست من ضمن المصروفات ، وتشمل هذه المجموعة البنود التالية :-

بند (١) مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية :

يقيد على هذا البند المبالغ التى تم صرفها مقدما من قبل الجهات الحكومية ولا يتم خصمها على أنواع مصروفات السنة الجارية وذلك لعدم استكمال الاجراءات الخاصة بها أو لكونها تخص مصروفات سنوات مالية تالية ويتم تسويتها على أنواع مصروفات الميزانية فى السنة المالية الحالية أو التالية حسب طبيعة المصروف .

بند (٢) العهد النقدية الشخصية :

يقيد على هذا البند المبالغ التى تسلم على سبيل العهدة لأحد العاملين لمواجهة الانفاق على غرض معين وتنقسم الى :

عهد مؤقتة : للانفاق على غرض طارئ خلال السنة المالية ويتم تسويتها بعد تحقيق الغرض منها على أنواع بنود مصروفات الميزانية بعد تقديم المستندات المؤيدة للصرف سواء باجمالى قيمة العهدة أو بما تم صرفه منها واعادة المتبقى للصندوق .

عهد دائمة : وهى لمواجهة بعض المصروفات النثرية أو غرض مستمر غير محدد بمدة زمنية ويتم تعويض العهدة بقيمة المنصرف منها والمؤيد بالمستندات والتى يتم قيدها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .

بند (٣) دفعات واعتمادات نقدية بالخارج :

يقيد على هذا البند المبالغ التى تحولها الجهات الحكومية لجهات أخرى فى الخارج تحت حساب مصروفات معينة تتولاها هذه الجهات نيابة عنها ويتم تسويتها فى النهاية على بنود مصروفات الميزانية بعد تقديم المستندات المؤيدة للصرف .

بند (٤) مبالغ تحت التحصيل :

يقيد على هذا البند المبالغ التى تدفعها الجهات الحكومية للشركات والبنوك والمصالح غير الحكومية والمقاولين والأفراد لحين تحصيلها كما يستخدم كحساب وسيط في عمليات تمويل الصندوق .

بند (٥) مبالغ تحت التسوية :

يقيد على هذا البند المبالغ التى تدفعها الجهات الحكومية ولا يتم تسويتها على أنواع مصروفات الميزانية انما يتم تسويتها على أى نوع من أنواع الحسابات الأخرى بعد استكمال الاجراءات اللازمة .

بند (٦) دفعات نقدية داخلية :

يقيد على هذا البند بقيمة صافى المرتبات المحولة من الجهات الحكومية للبنوك التجارية لصرفها نيابة عنها لموظفى تلك الجهات .

وتمثل البنود المذكورة أعلاه مسميات حسابات التسوية المستخدمة بدولة الكويت وقد تختلف هذه المسميات من دولة الى أخرى .

الباب الثانى - الحسابات الجارية :

تعد الحسابات الجارية من الحسابات الوسيطة المستخدمة لبيان حركة التدفقات النقدية الدائنة والمدينة وتتعلق معظمها بايرادات ومصروفات الميزانية العامة وفيمايلى تقسيماتها المستخدمة بدولة الكويت :

أ - مجموعة ١ - الحسابات الجارية :

تتكون هذه المجموعة من البنود التالية :

بند (١) بنك الكويت المركزى الرئيسى : خاص بوزارة المالية

بند (٢) بنك الكويت المركزى الرئيسى : خاص بالوزارات ويمثل بنك السلفة

بند (٣) المشاريع الانشائية : خاص بالوزارات المشرفة على تنفيذها

بند (٤) الايرادات : خاص بالوزارات التي لها حسابات للايرادات لدى بنك الكويت المركزي

بند (٥) عام : للأنواع الأخرى المفتوحة لدى بنك الكويت المركزي .

بند (٦) النقدية في الصندوق : ويقيد عليه رصيد بداية السنة المالية والمبالغ المسحوبة من البنك المركزي لتمويل الصندوق والايرادات المحصلة عن طريق الصندوق وقيمة الطوابع المالية المباعة والمقبوضات الأخرى ويقيد له قيمة الايداعات ببنك الكويت المركزي من حصيلة الايرادات ومن قيمة الطوابع المالية المباعة وكافة المدفوعات الأخرى .

بند (٧) جاري المالية : يقيد له قيمة الدفعات الثلاث الشهرية للوزارات والادارات الحكومية على ضوء كشوف الحساب الشهرية الواردة منها لوزارة المالية وكذلك أي دفعات مقدمة ويقيد عليه الايرادات المحولة من الجهات الحكومية لوزارة المالية وكذلك قيمة التأمينات النقدية التي قامت الوزارات والادارات الحكومية بتحصيلها .

بند (٨) جاري الاستثمار : يقيد بالجانب المدين لهذا الحساب ايرادات النفط لاستثمارها عن طريق الهيئة العامة للاستثمار ويقيد في

الجانب الدائن المبالغ التى تحـول لوزارة المالية اللازمة لتغطيـة مصروفات الوزارات والادارات الحكومية

بند (٩) جارى سلف الوزارات : يقيد فى هذا البند " على مستوى الأنواع " المبالغ المتعلقة بسلف الوزارة من واقع اشعار البنك المركزى والتى تقوم وزارة المالية بتحويلها

بند (١٠) بنوك أخرى محلية : يثبت به حركة حساب الجهة الحكومية لدى البنوك المحلية من واقع المستندات المؤيدة للتعامل معها

بند (١١) بنوك أخرى أجنبية : يقيد به معاملات الجهات الحكومية مع البنوك الأجنبية من واقع المستندات المؤيدة للتعامل معها

ب - مجموعة ٢ - حساب الاقفال :

يعتبر حساب الاقفال حساب وسيط بين جارى المالية من جهة وبين ايرادات ومصروفات كل جهة حكومية على مستوى الأبواب من جهة أخرى ، فيقيد فى الجانب المدين منه جارى المالية (الايرادات) ويقيد فى الجانب الدائن منه جارى المالية (المصروفات) .

الباب الثالث - الحسابات النظامية :

هى قيود دفترية للتذكرة والمتابعة ليس لها تأثير مباشر على الايرادات والمصروفات وانما ينحصر تأثيرها عن طريق القيود المحاسبية التى تصاحب اجراؤها ، ويلجأ الى القيد اليها وعليها بنفس القيمة عند الحاجة لمتابعة تطورات قبض أى مستحق أو دفع أى التزام خلال مدة من الزمن وتتساوى فى جميع الحالات حسابات هذه القيود المدينة والدائنة وتشمل الحسابات النظامية مايلى :

١ - ديون مستحقة للحكومة ومطلوباتها :

ويستخدم هذا الحساب لتسوية :

- قيمة الأموال المستحقة للحكومة مقابل خدمات تقوم بها بعض الجهات الحكومية للأفراد والهيئات والمؤسسات .

- الديون المستحقة على الموظفين من عمليات ناتجة اما من خطأ في زيادة الصرف أو مطلوبات عليهم سبق خصمها من المصروفات واكتشفت هذه الأخطاء خلال سنوات مالية سابقة .

٢ - ديون مستحقة على الحكومة ومطلوبات منها :

يقيد على هذا الحساب المبالغ المستحقة للغير على الحكومة ومن أمثلة ذلك :

- مبالغ الأمانات التى تسوى لحساب الايرادات بمضى خمس سنوات من تاريخ التعلية بها أو انقضاء الغرض الذى قدمت من أجله .

- مبالغ الاستملاكات التى تسدد بموجب سندات حكومية .

- أى مبالغ أخرى مستحقة للغير على الحكومة .

٣ - عهدة الطوابع المالية والطوابع المالية :

يستخدم هذا الحساب لاثبات تسلم وتسليم الطوابع المالية ويمثل رصيده فى نهاية السنة المالية قيمة الطوابع المالية المتبقية .

٤ - بنك اعتمادات مستندية واعتمادات مستندية :

يقيد على هذا الحساب وله قيمة الاعتمادات المستندية عند فتحها ويمثل رصيده جملة المبالغ غير المسددة للمستفيدين من أصل قيمة الاعتمادات المفتوحة لصالحهم .

٥ - بنك شيكات وخطابات ضمان وتأمينات شيكات وخطابات ضمان :

يقيد عليه وله الشيكات المصدقة وخطابات الضمان التى تتسلمها الجهات الحكومية من المقاولين والموردين ضمانا لتنفيذ أعمالهم .

٦ - عهدة الطوابع البريدية والطوابع البريدية :

يستخدم هذا الحساب لدى وزارة المواصلات - ادارة البريد - لاثبات قيمة الطوابع البريدية والرقابة على تداولها فيمابين الخزينة الرئيسية والمكاتب الفرعية .

العنصر الثالث

تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاسها على الحساب الختامى

أصبحت الحسابات الخارجة تمثل جانبا هاما فى المحاسبة الحكومية اذ تقوم الجهات الحكومية باستخدامها والقيد عليها بالعديد من المبالغ التى قد تكون متعلقة بايرادات ومصروفات الميزانية ولاشك أن عدم تسوية تلك المبالغ يؤدى الى عدم اظهار حقيقة عمليات الميزانية من تحصيل وصرف ، بينما تؤثر على الايرادات والمصروفات تسوية تلك الحسابات فور استيفاء اجراءاتها واستكمال مستنداتها وتحديد طبيعة الايرادات والمصروفات التى سيتم تسويتها لها أو عليها بحيث تظهر كل من ايرادات ومصروفات الميزانية على حقيقتهما وتعبران تعبيرا صادقا عن عمليات التحصيل والصرف التى تمت خلال السنة المالية .

فبالنسبة لحسابات الأمانات التى تؤثر تسويتها على ايرادات ومصروفات الميزانية فهى :

أ - الأمانات - مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية وتمثل

ايرادات حصلت فعلا ولكن لايتم اضافتها مباشرة للايرادات لعدم استيفاء اجراءاتها أو لعدم ثبوت الحق فى اعتبارها ايرادا فاذا ما استكملت تلك الاجراءات أو ثبت الحق فيها تم تسويتها لحساب ايرادات الميزانية .

ب - الأمانات - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية والتى تمثل مصروفات استحقت عن أعمال أديت فعلا أو مهمات تم تسلمها خلال السنة المالية ولم يتم صرفها حتى نهاية السنة المالية لحين استيفاء المستندات أو اتمام اجراءات الصرف وفقا للتعليمات المالية . وفضلا عن أثر هذا الحساب فى اظهار حقيقة مصروفات الميزانية فانه يمتد الى الحساب الختامى للادارة المالية للدولة ، ذلك لأنه بخروج المحاسبة الحكومية على الأساس النقدى واتباع الأساس النقدى المعدل باجازتها ترحيل بعض مبالغ اعتمادات مصروفات الميزانية المتبقية الى السنة المالية التالية عن طريق تعليتها لحساب الأمانات ، أصبح الحساب الختامى لايقتصر على اظهار التدفقات النقدية من والى الخزينة وانما أصبح يظهر مايسفر عنه تنفيذ خطة الدولة الانمائية والاجتماعية خلال السنة المالية .

وبصفة عامة فان تسوية مبالغ حسابات الأمانات باضافتها الى ايرادات الميزانية بعد انقضاء المدة المحددة لبقائها مقيدة بالسجلات وهى خمس سنوات ، تؤدى الى زيادة فى ايرادات السنة المالية التى تمت فيها التسوية خاصة اذا ما أخذنا فى الاعتبار توسع بعض الجهات الحكومية فى توسيط حسابات الأمانات لقيد المتحصلات والمستحقات للغير ، وضخامة المبالغ التى تعمل بعض الجهات الحكومية على تعليتها لحساب الأمانات - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية بهدف حجز وفورات بعض اعتمادات ميزانية السنة الحالية لاستخدامها فى السنة المالية التالية فاذا مابقيت هذه المبالغ دون صرف أو تسوية خلال المدة المحددة لبقائها فانه يتوجب على هذه الجهات تسويتها واضافتها الى حساب ايرادات الميزانية مما يترتب عليه ظهور مصروفات السنة المالية التى تم فيها التعلية وايرادات السنة المالية التى تمت فيها التسوية على غير حقيقتهما .

أما بالنسبة لحسابات العهد التي تؤثر تسويتها على مصروفات الميزانية فهـي :

أ - عهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع مصروفات الميزانية
ب - العهد النقدية الشخصية المؤقتة والدائمة .
جـ - عهد دفعات واعتمادات نقدية بالخارج .

حيث تقوم الجهات الحكومية بدفع مبالغ مقدما بالقيد على حسابات العهد المذكورة أعلاه على أن يتم تسويتها بالخصم على بنود المصروفات المختصة بعد تقديم المستندات المؤيدة للصرف فاذا لم يتم تسويتها فأن ذلك سيؤثر على المصروفات الفعلية ويظهرها على غير حقيقتها ،

وكما لحسابات التسوية تأثير على ايرادات ومصروفات الميزانية فان للحسابات النظامية أيضا تأثيرها عليهما ويظهر ذلك لدى اجراء القيود المحاسبية المرافقة للقيود النظامية عند تحصيل المبالغ المقيدة بحساب الديون المستحقة للحكومة باضافتها للايرادات أو صرف المبالغ المستحقة للغير والمقيدة بحساب الديون المستحقة على الحكومة بخصمها على بنود المصروفات المختصة أو صرفها بالقيد على حساب الايرادات السابق اضافتها اليها .

وفيما يتعلق بحساب الاعتمادات المستندية فيتم تسوية بواقي الاعتمادات المستندية اما بالاستبعاد من مصروفات الميزانية اذا أجريت التسوية في نفس السنة المالية أو باضافتها الى ايرادات الميزانية اذا تمت التسوية في سنة مالية تالية .

وبالنسبة للشيكات المصدقة وخطابات الضمان فانه يتم اضافة قيمتها أو جزء منها الى ايرادات الميزانية عندما يتم مصادرتها ويثبت الحق فيها .

العنصر الرابع

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة من واقع تجربة الجهاز معد البحث

تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية الى صون الأموال العامة وحمايتها والتأكد من استخدامها بكفاءة وفعالية فيما خصصت له ويمتد هذا الهدف ليشمل الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية . اذ يولى ديوان المحاسبة بدولة الكويت الحسابات الخارجة اهتمامه البالغ ويقوم بفحص ومراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات النظامية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن مبالغها المقيدة بالسجلات صحيحة ومؤيدة بالمستندات القانونية وذلك وفقا لأحكام قانون انشائه رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ .

ويفرد الديوان بتقريره السنوى قسما خاصا عن الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية يورد فيه الملاحظات التى أسفرت عنها عملية الفحص والمراجعة لهذه الحسابات خلال السنة المالية بالجهات الخاضعة لرقابته .

أهمية الرقابة على الحسابات الخارجة :

ترجع أهمية الرقابة على الحسابات الخارجة الى ما لهذه الحسابات من دور هام فى تنفيذ الميزانية وانعكاسها على الحساب الختامى بما يقيد عليها ولها من مبالغ قد تصل الى مئات الملايين من الدنانير فضلا عن أن الحسابات الخارجة قد تستغل فى بعض الحالات للخروج عن قواعد تنفيذ الميزانية بالمخالفة للتعليمات المالية الصادرة بهذا الشأن .

لذا يهتم ديوان المحاسبة بالرقابة على الحسابات الخارجة ويتولى التفتيش عليها ومراجعتها للتأكد من صحة العمليات التى تم قيدها عليها أو لها والتثبت من أنه كان من الضرورى توسيط الحسابات الخارجة وفقا لطبيعة مبالغ تلك العمليات ومتابعة تسويتها وتوجيه النظر فى حالة التأخر فى اجراء هذه التسويات وفقا للتعليمات المالية المنظمة لاستخدام الحسابات الخارجة ويمارس الديوان

رقابته على تلك الحسابات كمايلـــــــى :

أ - فحص السجلات والتأكد من صحة الأرصدة والمبالغ المقيدة بها

يتثبت الديوان بفحصه ومراجعته للسجلات المستخدمة لقيد مبالـــغ الحسابات الخارجة من أنها مطابقة لنماذج السجلات المحددة بالتعليمـــات الماليـــة .

كما يتأكد الديوان من صحة الأرصدة الافتتاحية للحسابات الخارجـــة بمقارنتها بمثيلتها الظاهرة بالحساب الختامى والسجلات للسنة المالية السابقـــة ويتم بعد ذلك فحص كافة المبالغ المقيدة بسجلات الحسابات الخارجة ومراجعـــة مستنداتها حسابيا وقانونيا والاستيثاق من أن مبالغهاتطابق المبالغ التى أجريت بها القيود المحاسبية والنظامية فضلاعن التثبت من صحة التوجيه المحاسبى للمبالـغ التى تقيد على أو الى الحسابات الخارجة وأنهاتتوافق وطبيعة تلك الحسابات .

ب - أسباب تضخم أرصدة الحسابات الخارجة وكيفية معالجتهـــا

يعود تضخم أرصدة الحسابات الخارجة لعدة أسباب نورد منهـــــا مايلـــــى :

- التوسع فى استخدام حسابات التسوية بنوعيها وتوسيطها فى بعـــض الحالات دون مبرر .
- المغالاة في تعلية العديد من المبالغ لحساب الأمانات مبالغ مخصـــوم بها على بنود مصروفات الميزانية .
- عدم دراسة الاحتياجات الفعلية لدى فتح بعض الاعتمـــــادات المستنديـــــة .
- ضعف الرقابة الداخلية على الحسابات الخارجة .
- فقد وضياع المستندات المؤيدة لقيد بعض المبالغ بالحسابات الخارجة مما يؤدى الى عدم تسوية تلك المبالغ أو التأخر في اجراء التســويـــات النهائية التى تصفى هذه الحسابات .

ولمعالجة تضخم الحسابات الخارجة يتعين الالتزام بما يلى :

- عدم قيد أى مبالغ بحسابات التسوية الا فى حالة الضرورة والعمل على تسويتها خاصة فى نهاية السنة المالية .
- التأكد من أداء الأعمال وتسلم المهمات المطلوب تعلية مبالغها لحساب الأمانات .
- الاستيثاق من أنه لم يستخدم حساب العهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية لاخفاء تجاوز فى مصروفات بعض بنود الميزانية .
- اعداد كشوف بأرصدة الحسابات الخارجة حسب أنواعها مع بيان أسباب التأخر فى تسويتها .
- تحميل المحاسبين ورؤساء الحسابات مسئولية مراقبة الحسابات الخارجة مع ضرورة اخضاعها لرقابة دورية منتظمة .
- تسوية المبالغ المعلاة بحسابات الأمانات باضافتها لحساب الايرادات فور مضى المدة المحددة لبقائها مقيدة بالسجلات .

العنصر الخامس
الاقتراحات والتوصيات

فيمايلى نورد بعض الاقتراحات والتوصيات لاحكام الرقابة على الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

أولا - أن يتابع رؤساء المصالح الحكومية المبالغ التى يجرى قيدها بالحسابات الخارجة وعدم السماح بقيد أى مبالغ بها الا اذا كان ذلك ضروريا .

ثانيا - أن تعنى الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات التى تلزم المحاسبين ورؤساء الحسابات بمتابعة تسوية المبالغ المقيدة بالحسابات الخارجة وعلى الأجهزة العليا للرقابة المالية مراقبة تنفيذ هذه التعليمات .

ثالثا - أن تبادر الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات المالية والمحاسبية التى تنظم عمليات أداء الخدمات المتبادلة فيما بين الوزارات والادارات الحكومية بعضها البعض .

رابعا - أن يستخدم قيد نظامى لاثبات قيم الموجودات و ممتلكات الدولة من المبانى والمنشآت لاحكام الرقابة عليها كمايلى :

من حـ/ عهدة الموجودات أو ممتلكات الدولة

الى حـ/ الموجودات أو ممتلكات الدولة

وختاما فان ديوان المحاسبة وهو يمارس اختصاصاته فى الرقابة المالية على المال العام والحسابات الخارجة يضع نصب عينيه القول المأثور الذى تضمنه الدستور " للأموال العامة حرمة وحمايتها واجب على كل مواطن " .

اعداد

مفتشى الحسابات الخارجة بمراقبة الايرادات
والحساب الختامى

اشراف

مختار عبد الحليم مدكور





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992 م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

2

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان المحاسبة
بدولة الكويت

بسم الله الرحمن الرحيم

دولة الكويت
ديوان المحاسبة

بحث مختصر عن
رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية

على

حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

مقدم الى

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

١٩٩٠

تهدف هذه الدراسة الى بيان طبيعة الحسابات الخارجة وتسليط الضوء عليها نظرا لأهميتها وتأثيرها على تنفيذ الميزانية والحساب الختامى ، وذلك من خلال العناصر الرئيسية التالية :

العنصر الأول : ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية .

العنصر الثانى : مكونات الحسابات الخارجة من حسابات التسوية " الأمانات والعهد بأنواعها المتعددة " والحسابات الجارية والحسابات النظامية .

العنصر الثالث : تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاس ذلك على الحساب الختامى .

العنصر الرابع : دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة .

العنصر الخامس : الاقتراحات والتوصيات .

العنصر الأول

ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانيــة

هى حسابات وسيطة تستخدم لاثبات العمليات المالية التى لاتدخل مباشرة ضمن أبواب ايرادات ومصروفات الميزانية اما لكونها ليست بطبيعتها ايرادا أو مصروفا واما لحين استيفاء اجراءات أو مستندات ، ولاجراء قيود التدفقات النقدية والقيود النظامية للمتابعة والتذكرة .

وتتميز الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية بأنها من الحسابات الشخصية وبالتالى ترحل أرصدتها من سنة مالية الى أخرى حتى يتم اقفالها وهذا بعكس حسابات الايرادات والمصروفات التى تعتبر من الحسابات الاسمية التى تقطع فى نهاية كل سنة مالية فى الحساب الختامى للدولة ولاترحل الى السنة المالية التالية .

كما تتميز الحسابات الخارجة بأنها قد تتضمن فضلا عن الحسابات الشخصية بعض الحسابات الحقيقية المتمثلة فى الموجودات المختلفة وممتلكات الدولة من المبانى والمنشآت .

العنصر الثانى

مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

تتكون الحسابات الخارجة من مجموعات من الحسابات منها مايمثل مبالغ فى ذمة الدولة للغير (الأمانات) لحين تسويتها بصرف مبالغها أو

تحويلها الى الايرادات أو الى حساب آخر ، ومنها مايمثل دائنية الدولة لدى الغير (العهد) لحين تسويتها اما بتحصيلها أو تحميلها على المصروفات أو بأى تصرف آخر وفقا للتعليمات المالية وتسمى هذه المجموعة حسابات التسوية ، كما تشمل الحسابات الخارجة ما هو متعلق بالتدفقات النقدية وهى الحسابات الجارية وكذلك الحسابات النظامية للمتابعة والتذكرة .

وعلى ذلك فان الحسابات الخارجة تشمل مايلى :

١ - حسابات التسوية (الأمانات والعهد) .

٢ - الحسابات الجارية .

٣ - الحسابات النظامية .

وقد ورد بيانها بالتفصيل بالبحث الأساسى ونوجزها فيمايلى :

الباب الأول - حسابات التسوية :

أ - حسابات التسوية الدائنة (الأمانات) : تتكون من :-

- الأمانات - تأمينات .
- ،، - مرتجع المرتبات .
- ،، - خصميات من المرتبات لحساب جهات أخرى .
- ،، - مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية .
- ،، - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
- ،، - مبالغ تحت التسوية .
- ،، - مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى .

ب - حسابات التسوية المدينة (العهد) : وتشمل مايلي :-

- العهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .
- " - العهد النقدية الشخصية المؤقتة والدائمة .
- " - دفعات واعتمادات نقدية بالخارج .
- " - مبالغ تحت التحصيل .
- " - مبالغ تحت التسوية .
- " - دفعات نقدية داخلية .

الباب الثاني- الحسابات الجارية : وهى مقسمة الى :-

أ - مجموعة (١) الحسابات الجارية .
ب - مجموعة (٢) حساب الاقفال .

الباب الثالث - الحسابات النظامية : وتتضمن :-

- الديون المستحقة للحكومة ومطلوباتها .
- الديون المستحقة على الحكومة ومطلوبات منها .
- عهدة الطوابع المالية والطوابع المالية .
- بنك اعتمادات مستندية واعتمادات مستندية .
- بنك شيكات وخطابات ضمان وتأمينات شيكات وخطابات ضمان .
- عهدة الطوابع البريدية والطوابع البريدية .

وقد بين البحث طبيعة واستخدامات هذه الحسابات .

العنصر الثالث

تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاسها على الحساب الختامي

تقوم الجهات الحكومية بقيد العديد من المبالغ التى تكون متعلقة بايرادات ومصروفات الميزانية على الحسابات الخارجة ولها، ولا شك أن عدم تسوية تلك المبالغ يؤدى الى عدم اظهار حقيقة عمليات تنفيذ الميزانية خلال السنة المالية وينعكس ذلك على الحساب الختامى .

فبالنسبة لحسابات الأمانات التى تؤثر تسويتها على ايرادات ومصروفات الميزانية فهى :

- الأمانات - مقبوضات تحت تسويتها لايرادات الميزانية .
- " - مبالغ مخصوم بها على أنواع بنود مصروفات الميزانية .

أما بالنسبة لحسابات العهد التى تؤثر تسويتها على مصروفات الميزانية فهى :

- العهد - مصروفات تحت تسويتها على أنواع مصروفات الميزانية .
- العهد النقدية الشخصية المؤقتة والدائمة .
- عهد دفعات واعتمادات نقدية بالخارج .

كذلك بالنسبة للحسابات النظامية فلها تأثيرها على ايرادات ومصروفات الميزانية ويظهر ذلك لدى اجراء القيود المحاسبية المرافقة للقيود النظامية سواء عند تحصيل الديون المستحقة للحكومة أو صرف المبالغ المقيدة

بحساب الديون المستحقة على الحكومة كما أن بواقي الاعتمادات المستندية يتم تسويتها بالاستبعاد من مصروفات الميزانية اذا تمت التسوية في نفس السنة المالية أو تضاف الى الايرادات اذ تمت التسوية في سنة مالية تالية وأيضا يتم اضافة قيم الشيكات المصدقة وخطابات الضمان التى يتم مصادرتها ويثبت الحق فيها الى حساب الايرادات .

العنصر الرابع

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مراقبة الحسابات الخارجة من واقع تجربة الجهاز المعد للبحث

تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية الى صون المال العام وحمايته والتأكد من استخدامه بكفاءة وفعالية فيما خصص له ويمتد هذا الهدف ليشمل الحسابات الخارجة اذ يوليها ديوان المحاسبة بدولة الكويت اهتمامه البالغ ويقوم بفحص ومراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات النظامية ويتثبت من صحة العمليات الخاصة بها وأن مبالغها المقيدة بالسجلات صحيحة ومؤيدة بالمستندات القانونية وذلك تطبيقا لأحكام قانون انشائه رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ .

كما يفرد الديوان بتقريره السنوي قسما خاصا عن الحسابات الخارجة يورد فيه الملاحظات التى أسفرت عنها عملية الفحص والمراجعة لهذه الحسابات خلال السنة المالية بالجهات الخاضعة لرقابته .

العنصر الخامس

الاقتراحات والتوصيات

تضمن هذا العنصر أربعة اقتراحات وتوصيات نوجزها فيمايلي :

أولا - متابعة رؤساء المصالح الحكومية لكافة المبالغ المقيدة بالحسابات الخارجة .

ثانيا - عناية الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات المالية المنظمة للحسابات الخارجة .

ثالثا - مبادرة الجهات المشرفة على مالية الدولة بوضع التعليمات المالية والمحاسبية المنظمة للخدمات المتبادلة بين الجهات الحكومية .

رابعا - استخدام القيود النظامية اللازمة لاثبات كافة الموجودات وممتلكات الدولة من المباني والمنشآت لاحكام الرقابة عليها .

أ . س





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة
طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

3

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان المحاسبة
بالمملكة الأردنية الهاشمية

"" بسم الله الرحمن الرحيم""

المملكة الاردنيه الهاشميه

ديوان المحاسبه

بحث مقدم

من

المدقق

حسن صالح سليمان

عنوان البحث

"" رقابة الاجهزة العليا للرقابه الماليه على حسابات""

خارج الموازنه

(حسابات الخزانه)

ايار ١٩٩٠

محتويـــــــات البحـــث

مقدمـــــــــــــه

يعتبر الجهاز الاعلى للرقابه من أجهزة الرقابه الخارجيه الرئيسيه بل هو أعلى الاجهزه الرقابيه بحكم تبعيته المباشره للسلطات العليا الشعبيه أو التشريعيه . وتعتبر رقابة الجهاز رقابة ماليه لاحقه وسابقه وتمتد لتشمل الرقابه المستمره .

علما بأن جهاز الرقابة يختص بالرقابة اللاحقة على جميع مصروفات الدوله وكافة أموالها المنقوله والثابته وتجربة جهاز الرقابه العليا في الاردن وهو ((ديوان المحاسبه الاردني)) من أغنى التجارب التي ساهمت بتطوير عملية الرقابه في معظم الدول العربيه .

وسوف نتناول في هذا البحث دورهذا الجهاز بالرقابه على الحسابات الخارجه عن أبواب الموازنه (((حسابات الخزانه)))) . متمنيا من الله أن يوفقني لابراز تجربة ديوان المحاسبه الاردني في هذا المجال بالصورة المشرفه التي وصل اليها جهازنا الموقر .

" بسم الله الرحمن الرحيم "

الباب الاول
حسابات الخزانه

ماهيتها ......

هي حسابات ذات نفقات وواردات خاصة بها لا تدخل في واردات الموازنه ونفقاتها وهي لا تعرض على تصديق السلطة التشريعيه وهي على نوعين :-

١- الحسابات الدائنه :- والتي تسبق وارداتها النفقات لحساب النفقات، والتأمينات ، والمحجوزات .

٢- الحسابات المدينه :- التى تسبق نفقاتها وارداتها كحساب السلف ، ان الحسابات الدائنه لا تثير أية مشكله أما الحسابات المدينه فيحصل بشأنها أن الانفاق يتم قبل وجود الايراد ، وكثيرا ما حصل ان الايراد لم يتحقق أو تحقق قسما منه فحسب. الامر الذى أوقع هذه الحسابات في عجز ، وبما أنه لا بد من تسديد هذا العجز لجأت الحكومات الى تخصيص اعتمادات لهذه الغايه للموازنه . وهكذا تكون هذه الحسابات قد استعملت في انفاق مبالغ كثيره بدون موافقة السلطه التشريعيه وبدون أن تدون أصلا في الموازنه . (١)

الرقابه الماليه على حسابات الخزانه :-

ان الرقابه الماليه على هذه الحسابات موضوع هام من مواضيع الرقابه والتي ظهرت أهميتها في ميدان التحليل المالي في هذه الحسابات. ولعبارة (((الخزانه))) معنيين هما :- أ - صناديق الدوله
ب - الادارة العامه

---

(١) راجع كتاب العلوم الماليه د . خطار شبلي ص ٤٧ - ص ٤٨

ولهذين المعنيين ارتباطا ببعضهما البعض (فالخزانه الاداره) هي المصلحة المكلفه بادارة (الخزانه الصندوق) ودور الخزانه من خلال هذه المعاني بشكل عام من جهه ، مرجع جميع الصناديق العامه ، كما أنها مرجع جميع المحتسبين العامين ، وهي الممول الذى تعتمد عليه الدوله في تأمين ودفع نفقاتها كافه . ولمعرفة أهمية الخزينه لا بد من التذكير بأن النفقات التي تعقدها الدوله خلال السنه الماليه ضمن حدود الاعتمادات المرصوده ، يؤمن المال الكافي عن طريق جباية الاموال المقدره في الموازنه المعده أصلا لتغطيتها .

فاذا ما اختلت جباية الواردات تقع الدوله بضيق مالي وخاصة في بداية السنه الماليه ، وذلك بسبب التفاوت بين الواردات المحصله والنفقات المصروفه ، وأن تحصيل الواردات مرهون بصدور جدول التكاليف وبمواسم المكلفين وامكاناتهم ، في حين أن صرف النفقات مستمر بانتظام ، لذلك كان لا بد من أن تستعين الدوله بممول يفتح لها حسابا مكشوفا يتيح لها تأمين دفع نفقاتها مهما بلغت دون توقف وهذا الممول هو الخزينه اذ أن لها من الموارد والممولات الخاصه ما يمكنها من القيام بهذا الدور. وكذلك تحرص الخزينه على تنسيق حركة النقود بين الصناديق العامه لكي توفر لكل منها المال الكافي لدفع أوامر الصرف، من ذلك نعرف أن مهام الخزينه هي :-

١- تأمين قبض واردات الخزانه ودفع نفقاتها
٢- تنسيق حركة النقود بين الصناديق العامه
٣- تمويل الموازنه عند الاقتصاد

وللخزينه دورا بارزا في الرقابه الماليه الاقتصاديه ولكي تقوم الخزينه بمهمتها على الوجه الاكمل يجب أن يكون لها موارد خاصه غير موارد الموازنه العاديه لتستعين بها عند الحاجه على امداد الموازنه .

حسين يوسف الحموشي

ان الحسابات الخاصه تبقى قيودها خارج نطاق الموازنه وتؤلف دورا هاما للخزينه ومن هذه الحسابات ، حسابات الامانات والودائع والتأمينات وكفالات المواطنين وتوقيفات المتعهدين والعهد ... الخ

وبما أن هذه الحسابات غالبا ما تكون دائنه فانها تشكل نفقات الموازنه عند الحاجه ، واذ لم تكفي هذه الاموال لسد العجز فى الموازنه فتلجأ الخزينه عندما يجبر القانون - لسد العجز في الموازنه الى الاقتراض باصدار سندات ذات آجل قصير تدعى "سندات على الخزينه" يكتتب بها المواطنين وتسمى " الدين المتموج" . كونه دين موسمي لسد عجز مؤقت . من هنا يتبين لنا أن دور الخزينه هام جدا في الدراسات الماليه الحديثه فهي تتخذ التدابير اللازمه لايجاد التوازن بين الواردات والنفقات .

"" البـــــاب الثانـــــــــي ""

مكونات الحســابات الخارجـــــه عـن أبـــواب الميزانيـــــــــــه

تتكون حسابات الخزانــه " الحسابات الخارجــه عن أبواب الميزانيـــــــه" من عــدة حسابات من أهمـــــها ما تطرق له هذا البحث وهي الحسابات التاليه :-

١- حساب الامـــانـــات
٢- حساب العـهـــــد
٣- الحسابات الجاريه
٤- الحسابات النظاميـه .

من الضـــرورة بمكان أن يكون في ذهـــن أى مدقـــق دائما الهدف من قيامـه بعمليـــة التدقيـــق على أى نوع من الحسابات وعلى المدقـق أن يجد الضوابـــــط للحصول على نتائج صحيحـــه عن عملية التدقيق ويجب أن نطبق هذه القاعـــــده عندما نجرى عمليـــة التدقيـــق على الحسابات انفـة الذكر وتاليا نبذه موجــــــزه عن ماهيـــة كل حساب من الحسابات الخارجهعن أبواب الميزانيــه .

أولا :- حساب الامـــانـــــات .

الامـــانات :- هـي الاموال والواردات التي تصل الى الخزينه كأمانـــــه . الى أجــل معيـــن لحيـن تنفيـــذ أمـــر ما . أو جزء من الاموال التى تقتطـــع من جهـــة أو دائـــره معينه الى جهـــه أو دائره آخـــرى . وللامانات أنـــــواع كثيـــره ومتعـــدده مثـــل آمانات المسقفات التي تـــقوم بقبضها دوائـــــــــــــر وزارة الماليـــه بمختلـــف أنحاء المملكـــة الاردنيـــه الهاشميـــه لصالــــــــــح البلديات والمجالـــس القرويـــه ، وأمانات سلطة الميـــاه وأمانات الضمان الاجتماعـــي وأمانات التأمين الصحـــي ومااليذلـــك من آمانات تكون رافـــدا حقيقياللخزانـــــه

بحيث تجعل السيوله متوفره في كل وقت لاستعمالها عند الحاجه ، وتوجد سجلات خاصة لهذه الامانات يقوم أحد الموظفين بتسجيل قيودها ومبينا بها الجهه التي قبضت منها هذه الامانات وما هية قبضها والى آى جهه تعود هذه المقبوضات .

ثانيا : العهد " السلف "

العهده :- هي مبلغ من المال يتم صرفه لاحد الموظفين لكي يقوم هذا الموظف بشراء اللوازم التي تحتاجها الدائره والتي لا تحتمل التآخير ويلزمها الدفع الفورى كي تقوم الدائره بالاعمال الموكوله اليها بكفاية ،ودون تعطيل لنشاط هذه الدائره .

وتقسم السلف الى ثلاثة أقسام :-

١- السلف العامه : وهي السلف التي يتم صرفها للدوائر على حساب الخدمات العامه ويرصد لها مخصصات في الموازنه العامه على أن تسدد السلفه بموجب ملحق الموازنه ، وتتم اضافتها الى مخصصات الدائره في دفترالتآديه ويجرى الصرف منها على حساب الفصل والماده الخاص. لتلك الدائره ويشار الى هذه السلفه في خلاصة الحساب المشهرى للدائره .

٢- السلف المؤقته :- وهي التي تعطي لاحد الموظفين في الدائره بحيث يقوم هذا الموظف بدفع ما يواجه الدائره من التزامات فوريه لا تحتمل التأخير أو شراء أية لوازم اضطراريه تحتاجها الدائره ويقوم الموظف المسؤول بالدفع الفورى .

٣- السلف المستديمه :- وهي مبلغ من المال يصرف لاحد الموظفين في الدائره بشكل دائم بحيث يقوم هذا الموظف بتسديد هذه السلف كل آخر سنه ماليه ويخصص هذا المبلغ لشراء المواد والاغراض النثريه التي تحتاجها الدائره .

والعهد :- هي السلف المستديمه ويطلق على حاملها اسم " أمين عهده السلف المستديمه" ويتم أخذ كفالة عدليه على حاملها . ويتم تحديد السلفه باحتساب متوسط المنصرف الشهرى + ٥٠ ٪ منه والمبالغ التى يتم صرفها من هذه السلفه مهما كانت قيمتها هي .

أ - الاصناف الغذائيه
ب - الرسوم الجمركيه
جـ - أجور التلغراف (١)
د - رسوم التأمين على السيارات

تخضع خزائن السلف المستديمه لنظام خاص - تحدده اللائحه الماليه للميزانيه والحسابات - يكفل الرقابة عليها ويقلل فرص الاختلاس والسرقه وتتلخص بما يلي :-

١- تحديد مقدار السلفه .
٢- توفير شروط معينه في امين السلف منها .
أ - طويل الخدمه
ب - الكفاله
جـ - غير عامل في القسم المالي ..... الخ
٣- وضع حدود للصرف من السلف المستديمه .

---

(١) راجع كتاب المحاسبه الحكوميه د . حسن كمال كمال ص ١٦٧

٤- تحديد غرض الصرف منها .

٥- قيدها بدفاتر خاصه .

٦- استرداد ما انصرف منها .

٧- جرد السلفه المستديمه .

ويتم الصرف من هذه العهد كما يلي :-

أ - اعداد مستندات تسلم لامين العهده .

ب - يقوم أمين العهده بالتحقق من هذه المستندات

جـ - التحقق من شخصيه صاحب الحق ثم الصرف

د - تختم المستندات بعد صرفها بختم صرف حتى لا يعاد استعمالها ثانيه ويتم تثبيت السلف المستديمه في حسابات جاريه شخصيه بأسماء أمناء العهد تفتح في الدفاتر الحسابيه التي تمسكها الوحده المحاسبيه في الدائره .

ويقوم أمين العهده بمسك " دفتر مصروفات العهده" يسجل فيه المبالغ التي استلمها وما يصرف منها وعند قيد السلفه يجب أن يراعى ما يلي :-

أ - تثبت المتصرف من السلفه قبل الاقتطاع .

ب - اعطاء المستندات أرقاما متسلسله .

ويتم استعاضة المصروفات من السلفه عند ما تقارب على النفاذ وفي الاسبوع الاخير من كل شهر حتى تدخل مصروفات كل شهر في حساب الشهر الذى صرفت به ، ويقوم بتقديم طلب بخصوص ذلك يظهر به ما يلي :-

أ - جملة المبالغ المطلوب صرفها + النقود الباقيه = قيمة السلفه .

ب - اقرار شخصي بانه تم صرف المبالغ المطلوبه

جـ - اقرار الرئيس المباشر بمراجع المصروفات المطلوبه وانها صحيحه .

د - اعتماد رئيس الدائره بصرف هذا المبلغ الى آمين السلفه

هـ - اقرار الرئيس بأن النقديه المتبقيه روجعت وانها مطابقه وصحيحه .

ويراعي عند شراء الاصناف المستديمه أو المستهلكه التي يجوز صرف قيمتها من السلفه ضرورة تسليم مستنداتها للوحده المختصه بعد اتخاذ كافه الاجراءات المخزنيه عليها ويتم أرفاقها بمستندات الصرف .

ويتم جرد السلفه أثناء السنه الماليه بمطابقة ما تم صرفه مع الرصيد المتبقي ، والتأكد من صحة المصروفات ويتم هذا الاجراء كل شهر مرة وأيضا يتم الجرد في نهاية السنه الماليه من كل عام ويتم احتساب المبالغ المتبقيه التى لم تصرف حتى يمكن اقفال الحسابات الجاريه الشخصيه ويظهر ذلك بالحساب الختامي ويتم تحديد السلف في أول السنه .

ثالثا :- الحسابات الجاريه :-

من المعروف أن الحسابات الحكوميه تقسم الى قسمين هما :-
حسابات الموازنه ،وحسابات الخزانه" حسابات خارج الموازنه"وهي الحسابات الوسيطه والحسابات الجاريه هي احدى هذه الحسابات وتقسم هذه الاخيره الى قسمين هما :-

أ - حسابات مؤقته ب - حسابات جاريه تحت التسويه

١- الحسابات الجاريه العامه أو المؤقته :-

وهذه الحسابات تعد لتصوير وسائل الدفع التي سيتم بها التعامل من نقديه وشيكات وحوالات" آذون صرف " وكذلك لتصوير حركة التعامل مع البنك المركزى باعتبار آن المعاملات الحكوميه من دفع وتحصيل تتم عن طريق البنك المركزى " أى انه يختص بتمويل العمليات الجاريه.
ونذكر في سياق التعريف بعض الحسابات الجاريه العامه منها :-

أ - حساب حركة النقديه بالخزائن الحكوميه

ب - حساب الشيكات الصادره .

جـ - حساب شيكات تحت التحصل

د - حساب الحوالات

هـ - حساب البنك المركزى

و - حساب البنك الاستثمارى

رابعا :- الحسابات النظاميه :-

وهي الحسابات أو الالتزامات التي تكون محتمله التحصيل مستقبلا ويتم اثبات هذه الالتزامات المحتمله بقيد نظامي وتظل مفتوحه الى ان يتحقق الالتزام وتعد هذه الالتزامات لمواجهة عدة أمور مثل الالتزام المحتمل بالديون المستحقه والتأمينات الدائمه أو الموقته ، وفي حالة الدفع المقدم والسلف المؤقته والالتزام عن خطابات الضمان التي ترد للدائره من الموردين كتأمين نهائي .

وتستخدم هذه الحسابات لمتابعة العمليات التي لم تتم بعد والتي تمثل حقوقا أو التزامات محتمله أو خسائر متوقعه. والهدف الاساسي منها هو فرض الرقابه على هذه العمليات عن طريق متابعة ما تم فيها.

آهم الحسابات النظاميه .

١- المدفوعات المقدمه   ٢- السلف المؤقته

٣- الاعتمادات النقديه المدفوعه للخارج .   ٤- الديون المستحقه للحكومه

وتتميز حسابات التسويه بأن غالبيتها من الحسابات الشخصيه فهي ترحل من سنه ماليه الى اخرى حتى تتم تسويتها بعكس حسابات المصروفات والواردات العاديه العامه التي تصفى سنويا في الحساب الختامي ولا ترحل الى السنة الماليه التاليه .

الباب الثالث

تأثير الحسابات الخارجه على تنفيذ الميزانيه العامه وانعكاساتها على الحساب الختامي .

فيما تقدم في الباب الاول والثاني تعرفنا على ماهية حسابات الخزانه ونعود الى التذكير بمعنى كل منها .

آ - السلفات :- وهي عباره عن مبالغ تصرف بموافقة رئيس الوزراء لغاية معينه تسدد خلال المده التي حددت لها السلفه وهذه المبالغ تكون للحكومه على هيئات اعتباريه أو أشخاص عاديين .

ب - الحسابات الجاريه :- وهي حسابات تعد لتصوير وسائل الدفع التى سيتم التعامل بها مستقبلا من شيكات وحوالات ... الخ

جـ - الامانات :- وهى عباره عن مبالغ تودع في حساب الامانات حسب الصفه المودعه لها .

د - الحسابات النظاميه :- وهي الحسابات محتملة التحصيل مستقبلا وتستخدم لمتابعة العمليات التي تمثل حقوقا أو التزامات محتمله أو خسائر متوقعه .

مما تقدم أعلاه نجد آن هذه الحسابات ذات تأثير مباشر وغير مباشر على الحسابات الختاميه من النواحي التاليه :-

١- ان تأثير الامانات على أبواب الميزانيه عند عدم المطالبه بالامانه خلال فتره خمس سنوات والتي نص عليها النظام تتحول الى ايرادات عامه لخزينة الدوله وبذلك تؤثر على زيادة قيمة الايرادات العامه للدوله .

٢- ان الامانات التي تظهر في الحسابات الختاميه للشركات المساهمه العامه لها تأثير على أبواب الميزانيه والحسابات الختاميه حيث تظهر على شكل أمانات بينما هي التزام يترتب سداده ومن المفروض أن يتم تحويله الى خزينة الدوله على أساس ايرادات عامه .

٣- من ناحية آخرى نجد أن حساب الامانات يتم تحويله في نهاية الشهر الى حساب الخزينه ومن ثم يتم اعادته في بداية الشهر الى حساب الامانات حتى لا ينكشف حساب الخزينه في نهاية الشهر .

٤- ومن ناحية السلفات فتعتبر واردات ومصروفات عاديه يتم صرفها وتسديدها قبل انتهاء السنه الماليه ويتم خصمها على الفصل والماده التى صرفت من أجلها .

٥- الحسابات النظاميه : مبالغ احتياطيه موضوعيه لتسديد حسابات أو التزامات سابقه أو مستقبليه ويتم احتجازها من الواردات ويؤثر ذلك على الحساب الختامي للدوله حيث يقلل من كفاية الواردات المخصصه لمواجهة مصروفات الموازنه مستقبلا .

٦- وأيضا بعض الحسابات الجاريه يشكل عبئا على الموازنه الامر الذى يتطلب حجز مبالغ تكفى لتغطية الالتزامات المستقبليه أو المتوقع حدوثها وتحجز هذه المبالغ من الواردات المحققه للدوله مما يؤثر على الحساب الختامي وزيادة العبئ المالي .

الباب الرابع

"دور الاجهزه العليا للرقابه في حسابات الخزانه"

يقوم ديوان المحاسبه بتكليف موظفيه بتدقيق هذه الحسابات بشكل دوري ومستمر بحيث يضمن أن هذه الحسابات قد تم استعمالها بصورة صحيحه .

أولا :- التدقيق على حساب الامانات .

يقوم المحاسبون باستيفاء الامانات بجلود مقبوضات خاصه بها ويكون دفتر صندوق خاص لتسجيل الامانات عليه الوارده والمصروفه ويتم التدقيق على الامانات بالكيفيه التاليه :-

١- حصر جلود المقبوضات التي أرسلت لاستعمالها في قبض الامانات
٢- مقابلة هذه الجلود على سجل الرخص والوصولات الموجود لدى المحاسب.
٣- مقابلة الجلود المستعمله على دفتر الصندوق والتأكد من ارسال المبالغ المحصله الى البنك .
٤- مقابلة جداول الامانات والتسويات الخاصه بالامانات على سجل الامانات للتثبت من صحة قيودها .
٥- التثبت من عدم دفع مبالغ ليس لها مقابل في دفتر الصندوق .
٦- التثبت من أن المبلغ يصرف للشخص صاحب الامانه التي سجلت باسمه .
٧- مقابلة مجموع الامانات المدوره بدفتر الامانات الاجمالي في وزارة الماليه للتثبت من صحته .
٨- الانتباه الى الامانات التي مضى على قبضها أكثر من خمسة سنوات وتحويلها الى الايرادات العامه .

ثانيا :- اجراءات التدقيق على حساب السلف (العهد)

١- السلف المؤقته

يقوم مدقق ديوان المحاسبه بما يلي :-

أ - التأكد من قيمة السلف المؤقته حسبما يسمح به النظام .

ب - التأكد من صدور قرار الوزير المختص بصرف السلفه .

جـ - اتباع الامور التي تتبع بالانفاق العامه من حيث الانفاق

د - التأكد من المده التى حددت لتغطى من السلفه ، وهل تم الالتزام بها من قبل حامل السلفه

هـ - اذ زاد مبلغ السلفه عن (٥٠٠) دينار يجب أن يفتح حساب باسم الموظف الرسمي لدى البنك .

و - التأكد من أن المشتريات قد تمت عن طريق لجنة بالاضافه للموظف صاحب السلفه .

٢- السلف المستديمه :-

أ - التأكد من صحة تحديد مبلغها على أساس احتياجات الدائره وقياسا بالسنوات السابقه .

ب - عند زيادة أو نقصان السلفه يجب أن يكون ذلك عن طريق الوزير المختص .

جـ - التأكـد من أن المبالـغ المصروفه من السلفه قـد تـم صرفهـا للنثريـات والاشيـاء البسيطه ولا بـد مـن وجـود سبـب للصرف مثل الاستعجال أو الضـروره الملحـه أو تعـذر الصرف لاى سبب من الاسباب بالـطريقـة العاديـه .

د - التأكـد من أن المبالـغ ثـم صرفهـا بوجـب مطالبـات وفواتيـر مصدقـه ومعـززه ومستوفيـه لكافـة الشـروط والتعليمـات .

هـ - التأكـد مـن أنـه لا يتـم الصـرف ما تـم شـراءه مـن السلفـه للموظـف المسؤول الا عندمـا تقارب السلفـه مـن النفـاذ ويتـم ارسال المطالبـات الـى قسـم المحاسبـه علـى أن تكون السلفـه ومشترياتهـا مفرغـه فـي دفتـر صنـدوق خاص بالسلفـه ويتـم تدقيقها وصرف مبالـغهـا باسم حاملهـا الشخصـى على ان يتـم خصـم المبالـغ علـى بنـود الموازنـه حسب استخدامهـا .

و - يتـم اجـراء الجـرد المفاجـئ على السلـف ويتـم بهـذا الجـرد مطابقـة الرصيـد النقدى مع الرصيـد الدفتـرى

التأكـد من اقفال السلفـه المستديمه فـي نهايـة السنـه الماليـه بحيـث يـقوم الموظـف بتسديدهـا عن طريق الفواتيـر والمطالبـات المدفوعـه مـن قبلـه ويسـدد باقـي المبلـغ نقـدا .

كيفيه اجراءات الصرف من هذه العهد " السلف "

يتم الصرف من هذه العهد (السلف) بالطريقة التاليه :-

آ - اعداد مستندات تسلم لامين العهده (السلفه) .
ب - يقوم آمين العهده بالتحقق من هذه المستندات
جـ - التحقق من شخصية صاحب الحق ثم الصرف .
د - تختم المستندات بعد صرفها بختم صرف حتى لا يعاد استعمالها ثانيه .

ثالثا :- اجراءات التدقيق على الحسابات الجاريه :-

نأخذ في هذا المقام الاجراءات التي يتم اتخاذها من قبل آجهزة الرقابه العليا والتي يمثلها ديوان المحاسبه في الاردن بواسطه مدققية على بعض الحسابات الجاريه التاليه :-

١ - اجراءات الرقابه على الخزائن الحكوميه .

آ - اجراء فحص والتأكد من سلامة الخزائن الحديديه المستعمله .
ب - التأكد من وجود مفتاحين للخزانه الحديديه عند كل من المحاسب ووزارة الماليه .
جـ - عند فقدان المفتاتيح تقوم لجنة بفتح الخزانه بأسهل الطرق وجرد محتوياتها وارسالها الى الجهة المسؤوله عن اصلاحها ..
د - التأكد من أن الخزانه مخرجه على اسم آمين الصندوق الذى تم تعيينه .

هـ - أمين الخزينه هو المسؤول المباشر عن جميع محتوياتها .

و - التأكد من وجود كفالة عدليه مقدمه من أمين الخزينه حسب ما نص عليه النظام .

ز - مراقبة سلوك أمين الخزينه .

ح - التأكد من فتح واغلاق الخزائن بالوقت المحدد ولذلك حسب النظام .

ط - التأكد من أن أمين الخزانه يقوم بايداع المبالغ أولا بأول في البنك المركزى

ى - مطابقة مستندات القبض والصرف على السجلات الخاصه بالخزانه .

ك - اجراء الفحوص الفجائيه على الخزائن والتأكد من محتوياتها .

٢- الرقابه على الشيكات :-

يقوم المراقب بتكليف من الجهة المختصه باجراء التدقيق على الشيكات بالشكل التالي :-

أ - التأكد من صحة اجراء طلب دفاتر الشيكات حسب النظام

ب - التأكد من استلام الشيكات بالطرق السليمه بحيث تمنع من الضياع والفقدان وتحديد مسؤولية من هذه الشيكات .

جـ - الشيكات المستعمله ذات ميزه معينه ولون خاص .

د - التوقيع على مستندات الصرف من قبل مستلم الشيك .

هـ - التأكد من تعبئة الشيكات بمعلومات صحيحه

و - التأكد من حفظ اورمات الشكيات لمدة لا تقل عن سبعة سنوات .

ز - التأكد من أن الشيكات المردوده قد تم تسجيلها على سجل خاص واذا تعذر صرف الشيك ، التأكد من اضافته الى الواردات العامه .

ح - عدم صرف الشيكات المسحوبه قبل سته أشهر الا بعد تجديد تاريخها والتوقيع من قبل المعتمدين .

ط - عند ضياع الشيك يجب اخبار البنك المركزى لوقف صرفه وما ينطبق على الشيكات من حيث الرقابه ينطبق على الحوالات .

٣ - اجراءات الرقابه على البنك المركزى :-

آ - التأكد من أن جميع العمليات الماليه التي تقوم بها الوحدات قد تمت عن طريق البنك المركزى .

ب - التأكد من وجود حساب في البنك المركزى لكل وحده يتعامل معها مباشرة وبشكل مستقل .

جـ - مطابقة كشوف البنك المركزى على السجلات والدفاتر .

د - التأكد من قيام البنك المركزى بمسك التسويات الخاصه بالمبالغ المقتطعه من المصروفات .

هـ - التأكد من اضافة الشيكات الوارده الى البنك المركزى لحساب الجهه المرسله لهذه الشيكات .

٤- الحسابات الجاريه تحت التسويه :-

ان هذه الحسابات تصور حركة المعاملات التي تقوم بها الدائره مع الغير دون آن تؤثر على الموازنه وتقسم الى قسمين :-

آ - حسابات جاريه مدينه .

ب - حسابات جاريه دائنه .

وهذه الحسابات تحت التسويه يجب تسويتها سواء بصرفها ان كانت مدينه آو تحصيلها ان كانت دائنه .

كيفية اجراء الرقابه عليها :-

آ - حصر هذه الحسابات سواء كانت دائنه آو مدينه .

ب - التأكد من آن المصروفات قد تمت بطريقه سليمه .

جـ - = من صحة تحصيل الوارد منها ومراقبة طريقة التحصيل وتحسينها .

د - التأكد من مسك جميع المقبوضات والمصروفات على السجلات والدفاتر المخصصه لذلك .

هـ - التأكد من مدى ملائمة طرق التحصيل وسرعتها

و - الحث على صرف الالتزامات بسرعه .

رابعا :- اجراءات الرقابه على الحسابات النظاميه بشكل عام

يجب على المدقق عندما يتم تكليفه بالتدقيق على الحسابات النظاميه القيام بما يلي :-

بهيج يوسف الموشي

أ - بالنسبه للكفالات التأكد من أن الكفالات الوارده من بنك مرخص قانونيا .

ب - التأكد من وجود ضمان وتأكيد من قبل البنك بالوفاء عند اقتضاء الحاجه لذلك .

جـ - التأكد من الاحتفاظ بالكفالات بالخزينه ومن تسجيلها بالدفاتر الخاصه بها .

د - التأكد من الحجز المسبق على جميع الكفالات وهذا اجراء وقائي لضمان حق الدائره .

هـ - التأكد من المبالغ المدفوعه مقدما عن استخدامات جاريه أو استثماريه قد تمت بطريقة صحيحه وقانونيه وللغاية التي دفعت من آجلها .

و - متابعة الاعتمادات والتحويلات النقديه .

ز - تدقيق سجل الكفالات والذى يسجل به الكفاله وقيمتها والجهه الصادره منها والبنك المتعهد وتاريخ نفاذها ونوعها .

آسباب تضخم آرصدة حسابات الخزانه :-

هناك آسباب عديده لتضخم حسابات الخزينه والتى تنبثعن طبيعة هذه الحسابات وماهيتها ، ونذكر فيما يلي آهم آسباب تضخم هذه الحسابات وهي :-

١- عدم دفع قيمة الامانات في الاوقات المحدده لذلك .
مما يفيد الدوله باستعمال هذه الاموال والودائع لتسليك آمورها المختلفه .

٢- عدم تسديد قيمة السلفات في وقتها المحدد قبل تاريخ انتهاء السلفه .
٣- عدم تحصيل الاموال المترتبه على الاخرين للدوله (تحققات الدوله) .
٤- عدم تحصيل الشيكات المرتجعه بالسرعة الممكنه
٥- عدم متابعة الاعتمادات والكفالات ومعرفة ما تم عليها من اجراءات .
٦- جهل القائمين على مثل هذه الحسابات باللوائح والقوانين المتبعه بخصوصها .

كيفية معالجة تضخم حسابات الخزانه :-

نستنتج العلاج الناجح من الاسباب التي أدت الى تضخم هذه الحسابات وهي ما يلي :-

١- اصدار قانون ملزم بدفع الامانات لاصحابها في الاوقات المحدده .
٢- العمل من قبل الدوائر على سرعة استرداد السلف والعهد التي تكون بحوزة الاشخاص .
٣- العمل على تحديث عملية جباية الاموال والتحققات لتكون بالمستوى المطلوب
٤- العمل على متابعة الشيكات المرتجعه وتحصيلها فورا واذا استقصى ذلك اتباع الطرق القانونيه للتحصيل .
٥- العمل على متابعة الاعتمادات النقديه والكفالات بحيث يتم البت فيها في الاوقات المحدده لذلك .
٦- تعريف الموظفين القائمين على هذه الحسابات بواجباتهم واطلاعهم على الاجراءات التى يجب أن يتخذوها . وتدريبهم على مسك سجلات بالطريقه الناجعه التى تحسن من عملية قيامهم بالاعمال المختلفه الخاصه بهذه الحسابات .

الباب الخامس

من أهم التوصيات التى أرى بأن لها دور كبير في تحسين مستوى العمل والانجاز في المجال الرقابي بشكل عام ما يلي :-

أ - العمل على جعل الموظفين ينظرون الى عملية الرقابة وكأنها شيئ مقدس يكنون لها كل الاحترام وتعريف الموظفين الذين تمارس عليهم عملية الرقابه بأن المراقب والمراقب هما شخصان يسعيان الى هدف مشترك وهو سلامة العمل وصحة اجراءاته .

ب - خلق روح الانتماء عند الموظفين بحيث يجعلهم الانتماء القيام بأعمالهم على أحسن وجه .

جـ - تدريب موظفي الرقابه العليا على مختلف الاعمال التي يقومون بالرقابه عليها واعطائهم دورات عمليه ميدانيه لتعرفهم على خفايا الاعمال المختلفه .

د - استخدام الموظفين المؤهلين والمختصين بعمليات الرقابة وعدم استخدام ذوى المؤهلات التى لا يكون لها دخل في عملية الرقابه

هـ - القيام بعلمية تأهيل موظفي ديوان المحاسبه الذين لا يحملون شهادات جامعيه وتسهيل سبل دراستهم .

و - عقد دورات علميه تخصصيه في مختلف مجالات الرقابه واشراك جميع موظفي الرقابه الماليه العليا بهذه الدورات ضمن برنامج محدد .

ج - التركيز على الجيل الجديد من الموظفين العاملين في ميدان الرقابه وتدريبهم تدريبا جيدا بحيث يستطيعون القيام بالاعمال الموكله لهم . ويسدون مكان أصحاب الخبرات الطويله التي لا يستطيع أن يستغنى عنها الجهاز الرقابي الا بعد ايجاد البديل .

"" تم بحمد الله ""

المراجـــــــع

١- المحاسبه الحكوميه وتطبيقاتها في الاردن / عبد الحليم الفوارعـــه وموســى عــلاويــن .

٢- نظام المحاسبـه د . حسـن كمـــال

٣- العلوم الماليه ،الموازنـه د . خطـار شبـلـى .

٤- الماليه العام جـزء ٣ (القــروض والخزينـــه)

٥- عمليــات تنفيــذ الموازنـــه .

٦- المحاسبـه الحكوميـه محمـــد عمـــر .

٧- المحاسبـه القوميـه ونظام حسابات الحكومـه ،عبـد الحـي مرعــي .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

4

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان المحاسبة
بالامارات العربية المتحدة



الإمارات العربية المتحدة
ديوان المحاسبة

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية
ــ حسابات الخزانة ــ

«ورقــة قطــرية»

مقدمة الى الأمانة العامة للمجموعة العربية بشأن الموضوع الثالث الذي سوف تتم مناقشته في الدورة الرابعة للجمعية العمومية للمجموعة العربية التي ستعقد

عــام ١٩٩٢

ورقة قطرية
حول دور الأجهزة العليا للرقابة المالية
على حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

تمهيد :

يبرز هذا البحث دور ديوان المحاسبة في ممارسة الرقابة على الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية نظراً لما لهذه الحسابات من آثار محاسبية ومالية تنعكس أحياناً على نتائج تنفيذ الميزانية وتؤدي إلى عدم دقة أرقام النفقات والإيرادات الفعلية ، مما يؤثر بالتالي على صحة الحسابات الختامية سواء على مستوى الوزارات أو على مستوى الحساب الختامي العام ، ويجعلها تنطوي على مخالفات مالية ، أو تتسبب في إلحاق أضرار بالمال العام نتيجة سوء إدارة الأموال الخاصة الموضوعة تحت تصرف بعض جهات الإدارة ، فضلاً عما يؤدي إليه التوسع في استخدام هذه الحسابات من تضخم حجم الأرقام والعمليات المحاسبية الملقاة على عاتق الإدارة المالية ، الأمر الذي يتطلب إحكام الرقابة لضبط أرصدتها والتحقق من عدم تضخم أرقامها بدون مبرر ، ومتابعة مراحل تسوية تلك الأرصدة للوقوف على أسباب تدويرها سنة بعد أخرى ، وتقديم المقترحات المناسبة لمعالجة مشكلاتها .

لذا سيتناول البحث دور ديوان المحاسبة للرقابة على الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية من خلال تجربة ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة منذ تاريخ إنشائه في عام ١٩٧٦ وحتى إعداد هذا البحث ، وسيتم تقسيمه إلى العناصر الأساسية التالية :-

العنصر الأول
ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

تمثل هذه الحسابات ، حسابات وسيطة ومؤقتة يتطلبها تطبيق نظام المحاسبة الحكومية ، وهي بهذه الصفة تستخدم لأغراض محاسبية محددة تقتضيها طبيعة سير العمليات المالية التي تستلزمها إدارة المرافق العامة في الوزارات والإدارات التي تطبق نظام المحاسبة الحكومية بغرض الحفاظ على الأموال العامة أو الخاصة

التي توضع تحت تصرف الوزارات والإدارات العامة الآنفة الذكر ، ولأغراض مقـــررة بالقانون كالمبالغ التي تصرف على حساب النفقات العامة أو المبالغ المقبوضـــة لحساب الإيرادات العامة ، أو لأغراض أخرى لا علاقة لها بداءةً بحسابات الميزانيـــة العامة الاسمية ، وهذا ما يجعلها ذات سمة شخصية تدور أرصدتها في نهاية السنـــة المالية إلى السنة المالية التالية حتى تتم تسويتها وإقفالها ، بخلاف حسابـــات الميزانية الاسمية التي تقفل عادةً في نهاية كل سنة مالية في الحساب الختامـــي للميزانية العامة العائدة لها .

العنصـــر الثانـــي
مكونـــات الحسابات الخارجـة عن أبـواب الميزانيـة

==

١ - حســابـات الأمانـــات :

وهي حسابات دائنة تقوم جهات الإدارة بتثبيتها في سجلاتها المالية بأسمـــاء أصحاب الاستحقاق ، إما لأغراض معينة حددها القانون ، أو تسديداً لالتزامات مترتبـة لبعض الأشخاص أو الجهات ، أو أنها ناجمة عن تعلية بعض النفقات المقرر صرفهـــا لعدم توفر السيولة النقدية ، أو لأي سبب آخر ، أو عند الأخذ بمبدأ التخصيـــص خروجاً على مبدأ شمول الميزانية عندما يراد استعمال إيراد معين لتغطية نفقـــة معينة ، حيث يتم فتح حساب خاص للإيرادات في الأمانات تدفع منه النفقات المطلـــوب تغطيتها .

ولابد من الإشارة هنا إلى أسس إقفال الحسابات في دولة الإمارات العربيـــة المتحدة ، نظراً لأن تطبيق بعض هذه الأسس ينعكس بأثره على حسابات الأمانات بحيـــث تعلى فيها جميع المبالغ التي يمكن تحميلها على حسابات سنة ما خصماً مـــن اعتماداتها تمهيداً لدفعها لمن عليت بأسمائهم في السنة أو السنوات الماليـــة التالية .

لقد أخذ المشرع في دولة الإمارات العربية المتحدة بمبدأ الأســاس النقدي المعـــدل بالنسبة لإقفال حسابات النفقات العامة في الحساب الختامي للميزانيـــة العامة ، وذلك وفقـــاً لأحكـــام المادتين ٣٦ و ٣٣ من القانون الاتحادي رقـــم (١٤) لسنة ١٩٧٣ بشأن إعداد الميزانية العامة والحساب الختامي ، كما أن بعض المؤسسات

العامة التي صدر بشأنها قوانين خاصة ، أخذ بعضها بأساس الاستحقاق كما هو بالحال بالنسبة للهيئة العامة للبريد ، وبعضها الآخر بأساس الالتزام . وهذا الأساس مطبق في جامعة الإمارات العربية المتحدة وفقاً لحكم المادة الخامسة من لائحتها المالية الصادرة بالقرار رقم (٥٤) لسنة ١٩٨٣ .

ونورد فيما يلي أهم حسابات الأمانات :-

أ) - أمانات الرواتب الشهرية :-

ويستخدم هذا الحساب لقيد الرواتب والعلاوات والبدلات التي لايطالب بها الموظفون أصحاب العلاقة خلال فترة معينة لسبب أو لآخر ، بحيث يجري ردها إلى حساب أمانات الرواتب ، وكذلك المبالغ التي يتم خصمها بالزيادة منهم في حالة تسديد الالتزامات المترتبة عليهم للخزانة العامة .

ب) - أمانات أجور اليوميين :

ويخصص هذا الحساب للأغراض المحددة في الفقرة /أ/ فيما يتعلق بالعاملين بالأجر اليومي .

ج) - أمانات معاشات :

ويخصص هذا الحساب لقيد المبالغ المستحقة لأصحاب المعاشات أو ورثتهم .

د) - أمانات موردين ومقاولين :

يستخدم هذا الحساب لقيد المبالغ التي أمر بصرفها ولم يتم دفعها حتى نهاية السنة المالية ، إما بسبب عدم توفر السيولة النقدية أو عدم تقدم أصحابها للمطالبة بها أو لأي سبب آخر .

هـ) - أمانات مستحقة أخرى :

تقيد في هذا الحساب المبالغ التي أمر بصرفها ولم تدفع حتى نهاية السنة المالية للأفراد والجهات غير من ذكروا في الفقرات السابقة .

و) - تأمينات محتجزة بأمر المحكمة :

ويتم تعليتها في هذا الحساب تمهيداً لدفعها لأصحاب الاستحقاق ممن عليت بأسمائهم .

ز) - تأمينات محتجزة لحساب المقاولات والأعمال :

ويخصص لقيد المبالغ التي تحتجزها الدولة بموجب القواعد القانونية المعمول بها ضماناً لحسن تنفيذ المقاولات أو الأعمال ، ويتم ردها بعد الاستلام النهائي للأعمال وانتهاء فترة الضمان .

ح) - تأمين إيجارات محتجزة للصيانة :

وهي نسبة معينة من القيمة الإيجارية للعقارات المستأجرة من قبل الدولة يتم خصمها وتعليتها في هذا الحساب بأسماء أصحاب العقارات المتعاقد معهم ، ويتم تسديدها إما لإجراء الصيانة اللازمة للعقار في حالة إخلال المتعاقد بالتزاماته بهذا الشأن ، أو بإعادته أو ما تبقى منه إلى صاحب العلاقة بعد انتهاء مدة الإيجار .

٣ - حسابات العهد :

هي حسابات مدينة تمثل على الغالب إحدى الوسائل الاستثنائية لتمويل بعض المصروفات العاجلة أو النثرية أو المتعلقة بأغراض أخرى يقتضيها حسن سير المرافق العامة بانتظام واضطراد ، لذلك فإن الغرض الأساسي من استخدامها هو تسهيل مهمة بعض الجهات الإدارية ، وتوفير إمكانيات مالية لها من اعتمادات الميزانية العامة لتستعملها في تأمين بعض الحاجات اللازمة بسرعة وضمن حدود معينة ، أو لدفع مبالغ على الحساب لتأدية بعض المهام الرسمية ، أو لمواجهة ظروف أخرى محددة في قرارات منحها ، ويتم تسوية ما يصرف منها من مبالغ على بنود الاعتمادات المخصصة لها في الميزانية العامة بعد الانتهاء من استعمالها وفقاً للقواعد القانونية السارية .

وتجدر الإشارة هنا إلى عدم وجود أساس قانوني على مستوى التشريع في دولة الإمارات العربية المتحدة ينظم قواعد منح السلف وطريقة استردادها وتسويتها ، وجل ما هنالك تنظيم جزئي هو عبارة عن أحكام متفرقة في بعض القرارات الصادرة عن مجلس الوزراء أو في قرارات أو تعليمات صادرة عن وزارة المالية والصناعة ، هذا الامر الذي أولاه ديواننا أهمية بالغة وطالب في كل مناسبة بضرورة تنظيمه على مستوى الدولة .

وندرج فيما يلي أهم أنواع هذه الحسابات في دولة الإمارات العربية المتحدة :

أ - السلف المستديمة (النثرية) :

تدفع هذه السلف في بداية كل سنة مالية لبعض جهات الإدارة لتسيير أعمالها وتخصص لدفع قيمة بعض المشتريات والدفعات النثرية والضرورية العاجلة . ويمكن استعاضتها خلال السنة المالية وكلما قارب مجموع ما صرف منها ٥٠٪ من قيمتها على أن تتم تسويتها في نهاية كل سنة مالية ، ويعاد صرف مثلها في بداية السنة المالية التالية .

لقد نظمت قواعد منح هذه السلف وأسلوب استعاضتها وتسويتها والقيود الخاصة بالصرف منها بموجب تعاميم صادرة عن وزارة المالية والصناعة ، وأهمها التعميم رقم (٣) لسنة ١٩٧٣ ، والتعميم رقم (٨) لسنة ١٩٧٨ ، والتعميم رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ .

ب - السلف الخاصة :

تمنح هذه السلف إما لدفع مبالغ معينة لعدة أشخاص ، أو لتمويل بعض المصروفات المتعلقة بأغراض معينة يقتضيها سير المرافق العامة .

هذا وقد نظم التعميم المالي رقم (٣) لسنة ١٩٧٣ قواعد منح السلف الخاصة وطريقة تسويتها ، وذلك بأن تجرى تسويتها في حدود مهلة قدرها (١٥) يوم بعد انتهاء الغرض من منحها .

جـ - سلفة مهمة خاصة بالسفر :

وتدفع للموظفين الذين يوفدون في مهام رسمية خارج الدولة ، وقد نظم قرار مجلس الوزراء رقم (١٨) لسنة ١٩٨٣ في شأن نظام بدل السفر في المادة /٨/ منه قواعد منح السلف الخاصة بالإيفاد على أن تسترد من بدل السفر المستحق له خلال شهر على الاكثر من تاريخ عودته .

د - سلف جهات حكومية :

استحدث هذا الحساب بموجب التعميم الصادر عن وزارة المالية والصناعة تحت رقم (٣٠) لسنة ١٩٨١ ، وخصص لقيد وتسوية ومتابعة العهد المالية لجميع الجهات الحكومية التي تتمتع باستقلال في إصدار وسيلة الدفع وسداد النفقات ، مثل البعثات التمثيلية للدولة في الخارج وديوان المحاسبة والمجلس الوطني .. الخ ، حيث أوجب إقفال هذه الحسابات في نهاية كل سنة مالية فيما عدا ما يتعلق بالبعثات التمثيلية والتي تصدر بشأنها تعليمات في نهاية كل سنة مالية .

هـ - دفعات مقدمة للمقاولين :

ويستخدم هذا الحساب لقيد السلف التشجيعية التي تدفع للمقاولين المواطنين ، وقد تم استحداثها بموجب قرار مجلس الوزراء الصادر عام ١٩٧٥ وذلك لتشجيع المقاولين المواطنين ، حيث تدفع لهم سلف لاتزيد عن ٢٥٪ من القيمة الإجمالية للعقد وبحد أقصى قدره خمسة ملايين درهم مقابل كفالة مصرفية سارية المفعول طوال مدة العقد تجدد تلقائياً حتى السداد التام للسلفة .

و - سلفة محروقات :

استحدث هذا الحساب ووضعت قواعد استخدامه بالتعميم المالي رقم (٣٠) لسنة ١٩٧٨ والمعدل بالتعميم رقم (٨) لسنة ١٩٨١ ، وذلك من أجل قيد كوبونات المحروقات المخصصة للسيارات الحكومية على أن تتم استعاضتها مرة كل خمسة عشر يوماً .

ز - سلفة الانتاج الفني :

نظم التعميم المالي رقم (٣) لسنة ١٩٨٣ قواعد الصرف من هذه السلفة والمخصصة للصرف منها على مكافآت ومستلزمات الانتاج الفني والثقافي ، كما وضع الحد الأقصى المسموح الصرف به من السلفة . وتتم استعاضتها كلما قارب مجموع المصروفات ٥٠٪ من قيمة السلفة وأوجب التعميم تسويتها في نهاية كل سنة مالية .

ح - الاعتمادات المستندية :

ويستخدم لقيد مبالغ الاعتمادات المستندية التي يتم فتحها لدى المصارف عند التعاقد مع الشركات الأجنبية خارج الدولة .

٣ - الحسابات النظامية :

استحدثت هذه الحسابات وبناء على مطالبات ديوان المحاسبة المتكررة ، بموجب تعميم وزارة المالية والصناعة رقم (١٧) لسنة ١٩٨٦ ، والذي أوضح طريقة استخدامها لتثبيت الذمم المستحقة للدولة ، سواء على الموظفين والمستخدمين أو المقاولين والموردين أو أية جهة أخرى .

أما أنواع هذه الحسابات فهي على النحو التالي :

أ - حساب مدين تحت اسم « ذمم موظفين ومستخدمين مستحقة للدولة » ويقابله حساب دائن « مطلوبات الدولة عن ذمم موظفين ومستخدمين » ، ويخصص هذا الحساب لقيد المبالغ التي سبق صرفها بدون وجه حق لبعض العاملين وتم اكتشافها في وقت لاحق .

ب - حساب مدين تحت مسمى « ذمم مقاولين وموردين مستحقة للدولة » يقابله حساب دائن تحت مسمى « مطلوبات الدولة عن ذمم موردين ومقاولين » .

جـ - حساب مدين تحت اسم « ذمم أخرى مستحقة للدولة » ويقابله حساب دائن باسم « مطلوبات الدولة عن ذمم موردين ومقاولين » .

٤ - الحسابات الجارية :

العنصر الثالث
تأثير الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاساتها على الحساب الختامي

١)- أن التأخير في تسوية حسابات خارج الميزانية - مدينة ودائنة - إلى ما بعد نهاية السنة المالية - التي تم فتح الحساب خلالها - قد يؤدي إلى تحميل اعتمادات سنوية مالية تالية بمبالغ تم صرفها فعلاً في سنة مالية سابقة ، أو يؤدي إلى إضافة إيرادات محصلة فعلاً في سنة مالية إلى حساب إيرادات سنة لاحقة ، الأمر الذي ينجم عنه ظهور حسابات الميزانية (المصروفات والإيرادات) على غير حقيقتها .

٢)- أن استخدام حسابات السلف في عمليات صرف النفقات وعدم تسوية أرصدة تلك السلف خلال السنة المالية التي قيدت فيها من شأنه أن يؤدي إلى إخفاء تجاوز الاعتمادات المقررة بموجب قانون إصدار الميزانية ، وبالتالي إلى ستر مخالفات دستورية وقانونية خطيرة تشوب تنفيذ الميزانية ، وتنعكس آثارها السلبية على سلامة إدارة الأموال العامة وحسن استخدامها .

ولاشك أن استمرار هذه المخالفات سنة بعد أخرى يتطلب تخصيص اعتمادات إضافية لمقابلة تسوية الأرصدة المدينة المشار إليها ، أو إصدار نصوص قانونية لتغطية عدم مشروعية عمليات الصرف التي تضمنتها .

٣)- أن فائض أو عجز الميزانية للسنة المالية - ومن ثم تحديد رقم الاحتياطي العام - يتأثر سلباً أو إيجاباً بحالة أرصدة الحسابات خارج الميزانية ومدى التقدم في تسوية تلك الأرصدة ، الأمر الذي يجعل فائض تنفيذ الميزانية أو عجزه بعيداً عن التعبير عن حقيقة ذلك التنفيذ وواقعه .

٤)- أن الآثار السلبية المشار إليها آنفاً تنعكس على البيانات المالية المدرجة في الحسابات الختامية بصورة تؤدي إلى عدم دقتها وعدم تمثيلها لأرقام الإيرادات والنفقات الفعلية في السنة المالية المعنية ، وتؤدي بالتالي إلى عدم صلاحية تلك الأرقام لإعطاء مؤشرات مقارنة تساهم في تقدير كفاءة تنفيذ الميزانيات أو قياس اقتصادية استخدام الموارد .

٥)- زيادة حجم العمليات المالية ولاسيما تلك المتعلقة بتدوير الارصدة عاماً بعد عام وبالتالي زيادة التكاليف الوظيفية المطلوبة لإدارة تلك العمليات وإتمامها .

٦)- السماح بنشوء بعض المشاكل القانونية الناجمة عن المطالبة بمبالغ أرصدة تلك الحسابات - سواء المدينة أو الدائنة - بعد فترات طويلة تتعرض فيها المستندات والسجلات للضياع أو التلف .

العنصر الرابع
تجربة ديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة في مراقبة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

إن مراقبة هذه الحسابات من ضمن الاختصاصات التي أناطها المشرع بديوان المحاسبة ، حيث نصت الفقرة /٣/ من المادة العاشرة من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ١٩٧٦ بإنشاء ديوان المحاسبة على مايلي :-

« مراقبة جميع حسابات خارج الميزانية (حسابات التسوية) من أمانات وسلف وحسابات جارية ، للتحقق من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية » .

كما قضت الفقرة /٩/ من المادة المذكورة بإختصاص ديوان المحاسبة في جرد النقود والأوراق ذات القيمة .... للتحقق من مدى مطابقتها للقيود .

وقضت المادة /١١/ فقرة (٣) من القانون الآنف الذكر بأن يقوم الديوان في حدود اختصاصاته ... بدراسة وفحص مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية ... وتحديد أوجه النقص والقصور فيها .

ونبين فيما يلي جوانب من الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة ، وذلك من واقع تجربته :-

١ - الرقابة النظامية : والتي تمثل أنواع الرقابة التالية :

أ - الرقابة المستندية :

لابد من التمييز حين القيام بالرقابة المستندية على كل عملية مالية ، بين الكيفية التي يتم فيها التدقيق المستندي لكل من الحسابات المدينة والحسابات الدائنة نظراً لاختلاف طبيعة كل منهما عن الاخرى .

أ - بالنسبة للحسابات المدينة :

تشترك هذه الحسابات في أنه يغلب عليها طابع السلف سواء أكانت على شكل سلف مستديمة أو مؤقتة أو خاصة ، أو في صورة دفعات نقدية على مستحقات لم تأخذ شكلها النهائي بعد ، لذلك فإنه لابد للتحقق من مدى مشروعية وصحة نشوء هذه العمليات وسلامة استردادها من الإطلاع على جميع الوثائق والأوراق الثبوتية التي يمكن بواسطتها من التثبت من الامور التالية :-

عند منح السلف : يتم التحقق مستندياً من توفر ما يلي :-

- وجود نص قانوني يسمح بمنح السلفة وينظم أسلوب استخدامها وطريقة الصرف منها . ومن ثم بحث مدى كفاية وملاءمة القواعد التي يتضمنها .

- وجود اعتماد مخصص في الميزانية العامة يسمح بدفعها ويمكن من تسديدها من حسابات الميزانية ، باستثناء السلف التي تمثل أسلوباً استثنائياً لتمويل بعض النفقات ضمن القواعد القانونية النافذة المنظمة لها ، وإلى حين صدور الميزانية المتعلقة بها والتي يفترض أن يتم تسديدها على اعتماداتها .

- وجود موافقة وزارة المالية والصناعة باعتبارها الجهة المناط بها أمر الإشراف والرقابة على إدارة الأموال العامة .

- مدى توفر وكفاية وصحة الوثائق الثبوتية ومطابقتها للقواعد المنظمة لها .

عند استرداد السلفة وتسويتها : فإنه يلزم التحقق مستندياً من الآتي :

- استخدام السلفة في الغرض المحدد لها وفقاً للنصوص الناظمة .

- استردادها في المواعيد المحددة لها أو عند الانتهاء من الغرض الذي منحت من أجله وعدم حصول تأخير في ذلك ، وإذا ما حصل هذا التأخير فيتم التحقق من أسبابه وآثاره المالية والمحاسبية ، ومن ثم اقتراح الحلول المناسبة في ضوء نتيجة الدراسة .

- مدى كفاية وصحة الوثائق الثبوتية .

٣ - بالنسبة للحسابات الدائنة :

نظراً لأن جميع هذه الحسابات يغلب عليها طابع الأمانات ، وحيث أن جهات الإدارة تقوم بتثبيتها بهذه الصفة في سجلاتها المالية بأسماء أصحاب الاستحقاق ، الذين استوفتها منها نقداً أو خصماً من مستحقات لهم لديها ، إما لأغراض معينة حددها القانون ، أو تسديداً لالتزامات مترتبة عليهم للخزانة العامة ، أو تقوم باستلامها مؤقتاً نيابةً عن جهات عامة أخرى ، أو أنها ناجمة عن قيام جهات الإدارة بتعلية بعض النفقات المقرر صرفها لديها لحساب الأمانات بسبب عدم توفر السيولة أو لأي سبب آخر .

لذلك فإن التدقيق المستندي لكل نوع من أنواع عمليات هذه الحسابات يتطلب فحص الأوراق الثبوتية المقررة لكل عملية منها وفقاً لما تحدده الأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية ، وتستلزم ذلك الإطلاع على بعض الأمور مثل توفر النص القانوني الذي يسمح بذلك ، وجود كتاب بالقبض أو الخصم من الجهة المختصة ، طلب بالرد يشعر بانتهاء الغرض من الأمانة ... الخ . وكل ذلك من أجل التحقق من مشروعية منشأ هذه العمليات ، وسلامة وصحة ردها إلى أصحاب الاستحقاق وتبرئة ذمة الدولة منها .

ب - الرقابة المحاسبية :

إن التدقيق المحاسبي لعمليات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية يتطلب فحص جميع السجلات المحاسبية والبيانات المالية ذات العلاقة بكل حساب منها على

حدة ، للتحقق من سلامة تلك العمليات وصحة أرقامها والتركيز بوجه خاص على الأمور التالية :-

- سلامة التوجيه المحاسبي المدون على المستندات ومدى التقيد به عند تثبيت هذه المستندات في السجلات المحاسبية ، والتحقق بأنها وردت في تلك السجلات بنفس القيمة وعلى نفس الحساب سواء أكان القيد مديناً أو كان قد ورد بمستند يتعلق مباشرةً بهذه الحسابات ، أو في أي مستند آخر ما دام قد حوى قيداً يتعلق بحساب من هذه الحسابات .

- التحقق من ترصيد هذه الحسابات أولاً بأول في السجلات التفصيلية والتي يدرج فيها كل حساب على حدة باسم الجهة أو الشخص صاحب العلاقة من أجل متابعة تسويتها ، وكذا التأكد من سلامة ترحيل هذه الأرصدة وصحة تدويرها في نهاية كل سنة مالية إلى السجلات المخصصة لها في السنة المالية اللاحقة .

- مطابقة أرقام هذه الحسابات فيما بين السجلات المالية التفصيلية (الفردية) والإجمالية ، وفيما بين السجلات المماثلة الممسوكة لنفس الغرض لدى جهات إدارية متعددة ، أو أقسام ضمن الجهة الواحدة .

- التحقق في نهاية السنة المالية من صحة الأرقام النهائية لأرصدة هذه الحسابات والتي ترفق مع الحساب الختامي ، وذلك بمطابقتها على السجلات المحاسبية والبيانات المالية نظراً لأنها تسهم في إظهار المركز المالي كما تؤثر على رقم الفائض أو العجز الناتج عن تنفيذ الميزانية .

- تتبع أرصدة بعض الحسابات ولاسيما تلك التي مضى عليها فترة طويلة دون تسوية من واقع السجلات المحاسبية والبيانات المالية والوقوف على أسباب تدويرها من سنة لأخرى واقتراح الحلول المناسبة لإزالة تلك الأرصدة وتسديدها تلافياً لاستمرار بقائها معلقة دون تسوية .

هذا ولابد أن نشير هنا إلى دور ديوان المحاسبة في إجراء الجرد المفاجيء على العهد لدى الأشخاص المسؤولين عن حفظها ، للتحقق من صحة الموجود الفعلي منها ومطابقته مع القيود المحاسبية من واقع السجلات الممسوكة لهذه الغاية ، وهو الاختصاص المعقود للديوان بموجب الحكم الوارد في الفقرة /٩/ من المادة العاشرة من قانون إنشائه .

٢ - أسباب تضخم أرصدة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية من سنة لأخرى وكيفية معالجتها :

أ - أسباب تضخم أرصدة الحسابات خارج الميزانية :

١)- التوسع في استخدام حسابات التسوية المدينة والدائنة لأسباب تتصل بظروف تمويل الميزانية ومواعيد اعتمادها وإصدارها ، الأمر الذي أدى إلى استخدام السلف لتأمين تمويل بعض النفقات الفعلية إما بسبب نفاذ الاعتمادات المخصصة لها أو لتأخر صدور الميزانية والعمل بالميزانية الاثني عشرية .

٢)- استخدام حسابات السلف على نحو دائم في صرف المبالغ المقدرة للعديد من الجهات في الداخل ولجميع نفقات الدولة التمثيلية في الخارج والمكاتب الملحقة بها ولدفع قيمة جميع المعاملات الخارجية للدولة (الاعتمادات المستندية) مما ضخم أرصدة تلك الحسابات .

٣)- استخدام حسابات التسوية المدينة في إثبات الديون المستحقة للدولة وفي الرقابة على تحصيل تلك الديون ، وهي عملية يفترض أن تتم عن طريق الحسابات النظامية .

٤)- تعلية جانب كبير من النفقات المصروفة قانوناً والمخصوم بها على بنود النفقات إلى حساب الأمانات بسبب وظروف السيولة التي لم تمكن من دفع مبالغ تلك النفقات أحياناً وبسبب مغادرة المستحقين أراضي الدولة قبل الحصول على مستحقاتهم في أحيان أخرى .

٥)- عدم استكمال المستندات والوثائق اللازمة لتسوية هذه الحسابات أو فقدان بعض تلك المستندات .

٦)- عدم كفاءة نظم العمليات المالية المتعلقة بالحسابات خارج الميزانية - الأمر الذي يؤدي إلى تأخير تسويتها .

٧)- ضعف نظام الرقابة الداخلية على الحسابات خارج الميزانية - وعدم وجود قواعد واضحة لمتابعة تسويتها بشكل فعال .

ب - كيفية معالجة أسباب تضخم الحسابات خارج الميزانية :

١ - وضع نظام لائحي متكامل للحسابات خارج الميزانية - يستهدف في الأساس تحقيق هدفين هما :-

- كفاءة التنظيم .
- تحقيق الرقابة المالية الفعالة .

وفي سبيل تحقيق هذين الهدفين ينبغي أن يحدد النظام بوضوح بنود الحسابات خارج الميزانية ومحتوى كل بند من تلك البنود - ويربط تلك الحسابات وخاصة الحسابات المدينة - بحساب الميزانية (المصروفات والإيرادات) ويراعى فيه أساس أو أسس إقفال الحسابات في الدولة .

كما ينبغي أن يتضمن النظام تحديداً للمجموعة الدفترية والمستندية المستخدمة في قيد مبالغ الحسابات خارج الميزانية وتسويتها وبياناً تفصيلياً لعمليات الضبط الداخلي على تلك الحسابات بما في ذلك كيفية وتوقيت جرد السلف النقدية وإجراء عمليات المطابقة والسلطات والمستويات الوظيفية التي تقوم بها أو تشرف عليها .

٢ - تصميم وإصدار النظم المالية التي تنظم اعتماد وصرف النفقات في البعثات التمثيلية بما يقلل من الاعتماد على حسابات التسوية ، ويكفل قدراً مقبولاً من كفاءة وانسياب سير العمليات المالية المتعلقة بصرف نفقات تلك الممثليات وتحصيل إيراداتها - ويتجنب قدر الإمكان مشكلات تحويل العملات وما يترتب عليها من فروق بين العملات الأجنبية من جهة وبين العملة المحلية من جهة أخرى .

٣ - التوسع في أسلوب تشكيل اللجان المشتركة بين الوزارات المعنية من جهة وبين وزارة المالية والصناعة من جهة أخرى بهدف حصر المشكلات التي تعوق تسوية بعض أرصدة حسابات التسوية ، والتقدم إلى جهات الاختصاص بالحلول الكافية بتحقيق تلك التسوية وتجاوز العقبات الإدارية أو القانونية التي يستعصى على جهات الإدارة تجاوزها بنفسها .

٤ - حث جهات التنفيذ على الإسراع في استيفاء الثبوتيات والمؤيدات اللازمة لتسوية السلف فور انتهاء المدد المحددة لإنجاز الأعمال التي صرفت تلك السلف من أجلها ، وعلى أن تتم تسوية السلف فعلاً في آجال محددة من تاريخ انتهاء العمل من جهة ومن تاريخ استيفاء المستندات من جهة أخرى .

٥ - متابعة إنجاز أعمال المقاولات والأجهزة والمواد المتعاقد عليها والمفتوح لها اعتمادات في الخارج ، والمبادرة فور ذلك إلى تسوية أرصدة الحسابات خارج الميزانية الموجودة على ذمة تلك الأعمال والتعاقدات .

٦ - حظر استخدام حسابات التسوية في عمليات صرف النفقات التي اكتملت ثبوتيات صرفها قانوناً مهما كانت الأسباب ، واستخدام مؤيدات الرقابة بما في ذلك المساءلة الإدارية عن المخالفات المالية لتعقب هذه الظاهرة والقضاء عليها.

مس ٢٢٥٠ل/ص (١ - ١٦)

ع . ف . ت .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة
طرابلس 1992 م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

5

بحث مختصر

أعد البحث: دائرة المحاسبات
بالجمهورية التونسية

الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
دائرة المحاسبات

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية " حسابات الخزانة "

بحث مقدم الى الدورة الرابعة للجمعية العامة
للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

طرابلس (ليبيا) - 1992

العنصر الاول : ماهية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية

هي حسابات تسجل بها عمليات قبض وصرف تخصّ المستحقات او الديون الخارجة عن الميزانية . هذه العمليات لا يتم تقديرها بصفة مفصلة ولا تدرج بقانون المالية .

فمن ذلك ان ايداع أموال لدى محتسب عمومي (محاسب حكومي) يمثل بحكم طبيعته عملية خزينة لا يمكن تقديرها مسبقا اذ تتم بمبادرة من مودعها . وكذلك الشان بالنسبة لعمليات السحب التي يقوم بها المتعاملون العضويون (الدائمون) والظرفيون مع الخزانة من متوفرات حساباتهم المفتوحة بسجلات المحتسب العمومي .

ومن جهة اخرى فإن بعض العمليات الخاصة بالقبض او الصرف يقوم بها المحتسبون العموميون لحساب نظرائهم وتتم تسويتها في اطار عمليات الخزينة .

وعلى هذا الاساس فان العمليات التي تتم في نطاق حسابات الخزانة تكتسي صبغة وقتية بخلاف عمليات القبض والصرف المتعلقة بالميزانية والتي هي عمليات نهائية .

فعمليات الخزينة يجب تسويتها في آجال قصيرة أو طويلة إما من اعتمادات الميزانية العامة أو من حساب الغير .

وفي حين ان العمليات المتعلقة بالميزانية تتم بمبادرة من آمري الصرف فإن عمليات الخزينة هي من اختصاصات المحتسبين العموميين تتم بدون أمر بالصرف إلاّ ان تنفيذها يتم حسب الاجراءات والاحكام المقررة لتنفيذ مصاريف الميزانية .

واختصاص المحاسبين في تنفيذ العمليات الخارجة عن الميزانية يحتم عليهم متابعة تسوية تلك العمليات مع إمكانية تحميلهم تبعات كلّ خطإ يترتب عنه استحالة تسوية بعض المصاريف .

وطبقا لأحكام الفصل 52 من مجلة (قانون) المحاسبة العمومية " تشمل العمليات الخارجة عن الميزانية كل العمليات المتعلقة بتداول النقود والقيم الشبيهة بها وبادارة اموال العهد والودائع والامانات على اختلاف انواعها وباصدار القروض ذات الآجال القصيرة وبإدارتها وردّها لأصحابها عند حلول أجلها وبصفة عامة جميع العمليات المتعلقة بما للدولة أو الهيئة الادارية وما عليها من ديون خارجة عن نطاق الميزانية " .

ويخضع فتح الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية الى الترخيص المسبق من وزير المالية.

العنصر الثاني : مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

اولا : حسابات الايداعات

هي حسابات مفتوحة بسجلات المحتسب العمومي باسم اشخاص ماديين أو ذوات معنوية مثل المؤسسات العمومية الادارية والجماعات العمومية المحلية والمشاريع العمومية (المشروعات العامة).

وتكتسي الايداعات بهذه الحسابات صبغة إلزامية بالنسبة للمتعاملين العضويين (الدائمين) مع الخزانة .

أ - المتعاملون العضويون (الدائمون) مع الخزانة

يتعلق الامر بذوات معنوية عمومية (عامة) مدعوة بموجب القوانين الجاري بها العمل الى إيداع كل أموالها بالخزانة . ومن أهم المتعاملين نخصّ بالذكر :

- المحاسب المركزي للبريد والبرق والهاتف الذي يدير ايداعات الصندوق القومي للادخار ومركز الصكوك البريدية .
- المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية والتي تتأتى مواردها من المقابيض الخاصة بها اضافة الى منح التوازن التي تصرف لها من الميزانية العامة للدولة .
- الجماعات العمومية المحلية (البلديات والولايات)
- المؤسسات العمومية التي هي بصدد التصفية
- الحسابات الخاصة بالخزينة . وهي حسابات يتم احداثها والغاؤها بمقتضى قانون المالية وتتمثل في تخصيص بعض الايرادات العامة او الخاصة لتنفيذ مصاريف معينة تهم بعض المصالح العمومية . ولا يمكن أن تتجاوز جملة المصاريف المتعهد بها أو المامور بصرفها بالنسبة لحساب الخزانة جملة ايراداته .

وترحّل فواضل (أرصدة) الحسابات الخاصة بالخزينة من سنة الى أخرى .

ب - المتعاملون الظرفيون مع الخزانة

يشمل هذا الصنف من المتعاملين المؤسسات العمومية الاقتصادية أو الهيئات المتكونة مواردها كليا أو جزئيا من مساهمات أو اتوات او اشتراكات وجوبية أو الخاضعة قوانينها الاساسية لأحكام تشريعية أو تنظيمية والتي تخول لها بصفتها هذه الانتفاع بمساعدة مالية من الدولة أو من مجموعة عمومية اخرى في شكل اعانة مالية او التزام بتسديد جزء من فوائد قروضها.

ويعتبر هؤلاء المتعاملون ظرفيين لأن وجوب ايداع بالخزانة لا يشمل الا وفر الاموال.

وفي غياب مقاييس واضحة لضبط وفر الأموال تنعدم جدوى هذا الالزام ويصبح الايداع بهذه الحسابات مقتصرا على الاموال المحولة للمؤسسات من ميزانية الدولة وخاصة منها المنح والتي تسحب في الغالب فور تنزيلها اذ أن الايداع بالخزانة لا تترتب عنه أية فوائد للمؤسسات المعنية على عكس الايداع بالمصارف.

وتجدر الاشارة في هذا الصدد الى ان وجوب الايداع وفر الاموال بالخزانة لا ينطبق على المؤسسات البنكية.

ج - حسابات الودائع والامانات

تتعلق هذه الحسابات بايداع اموال يقوم به الغير بناءا على قرارات ادارية او احكام قضائية. ويتم سحب تلك الاموال من قبل اصحابها بعد الاستظهار بوثيقة استحقاق صادرة عن السلطة الادارية او القضائية المختصة.

ومن ضمن هذه الحسابات :

- حسابات الاقتطاع من الأجور والمرتبات

ويكون الاقتطاع اختياريا عندما تتم الاحالة على المرتبات لتسديد القروض، وإجباريا عند صدور اعتراض من محتسب عمومي أو عقلة تنفيذية بإذن من المحاكم ذات النظر.

- حسابات الخصم على الاوامر بالصرف لفائدة اصحاب الصفقات العمومية عند اشعار المحتسب عن طريق العدول المنفذين برهن تلك الصفقات.
- ودائع المقاولين بهدف ضمان تنفيذ الصفقات العمومية.
- امانات بهدف الضمان الشخصي بالتضامن تقوم به المؤسسات البنكية بعد الحصول على موافقة وزارة المالية للضمان في أصحاب الصفقات العمومية من بين حرفائها.
- تأمين غرامات انتزاع الملكية من أجل المصلحة العامة.
- تأمين محصول بيع اللقائط او حجوزات مصالح القمارق.

- امانات تتعلق بالتركات الشاغرة
- امانات تخصّ ضمان نفقات العودة الى الوطن
- امانات مختلفة ناتجة عن تنفيذ أحكام قضائية تتعلق بأموال راجعة للأبناء القصر أو لبعض الدائنين عند الخلاف مع المدينين.

وتتمثل بعض الودائع في سندات مضمونة وهي عبارة عن التزامات كتابية خاضعة لقواعد القانون التجاري وتستعمل لدفع الضرائب والرسوم الراجعة لمصلحة القمارق. ويقع ضمان هذه السندات من طرف البنوك كما تترتب عنها فوائد تدفع للدولة وتسدد في أجل اقصاه 90 يوما.

ثانيا : حسابات التسبقات (السلف)

في اطار الاحكام الواردة بمجلة المحاسبة العمومية يخوّل للمحتسب العمومي تقديم تسبقات لاشخاص ماديين او لمؤسسات عمومية ادارية او جماعات محلية قصد تسديد مصاريف متعلقة بالميزانية ولا يمكن إخضاعها للإجراءات العادية لصرف الاعتمادات باعتبار صبغتها الاستثنائية والاستعجالية.

ومن بين التسبقات التي يمكن منحها بإذن من وزير المالية نخص بالذكر :
- تسبقات عن الاجور والمرتبات وهي تسند عادة للموظفين أو العملة الحديثي العهد بالعمل والذين لم تتم بعد تسوية أوضاعهم الادارية وتتم تسوية هذه التسبقات باقتطاع من مرتبات المعنيين بالامر.
- تسبقات عن نفقات الماموريات بالخارج :
تتم تسويتها عند صرف الاعتمادات لفائدة المعنيين بالامر اثر انتهاء الماموريات وتحديد المصاريف المترتبة عنها.
- تسبقات لفائدة وكلاء الدفوعات : وذلك للقيام ببعض المصاريف العمومية الطفيفة أو التي يتعذر تنفيذها مباشرة بأوامر صرف.

ولضمان استرجاع تلك التسبقات يتولى كلّ من المحتسب ومصلحة مراقبة المصاريف تجميد الاعتمادات المخصصة للمصاريف المقرر تأديتها من طرف الوكيل وذلك بما يفي بمقدار التسبقة المدفوعة.
- تسبقات عن عمليات تتعلق بالميزانية بعنوانيها الاول والثاني.
- تسبقات يقدمها أمين المال العام الى قباض القمارق عن محصول السندات المضمونة.
- تسبقات الى مجالس الولايات بإصلاح الاضرار المترتبة عن الفياضانات .

- تسبقات الى ديوان الحبوب لتمويل مشترياته من الحبوب .
- تسبقات عن نفقات نقل الأثاث
- تسبقات للموظفين والعملة لاقتناء اللوازم المدرسية لأبنائهم .
- تسبقات اخرى مرخص فيها وهي تهم مصاريف ظرفية ضرورية وعاجلة تتم تسويها في آجال قصيرة لا تتجاوز تسعة أشهر .

وبالاضافة الى التسبقات يمكن لامين المال العام وهو المحاسب الاعلى للدولة اقراض المؤسسات العامة الاقتصادية وذلك لتمويل بعض عملياتها التي لا يمكن تمويلها نظرا لطبيعتها بواسطة مبالغ تخصّص لها من الميزانية العامة للدولة .

وتمنح تلك القروض من الحساب المسمى " قروض الخزانة " المفتوح بدفاتر امين المال العام وذلك في حدود مقدار جملي يعينه قانون المالية وحسب شروط يحددها وزير المالية لكل قرض منها اعتبارا للغاية المقصودة من منحه .

كما يجوز منح الاشخاص الماديين قروضا موثوقة (مضمونة) برهون متمثلة في مصوغ مصنوعة من معادن ثمينة تحمل طابع (ختم) مصلحة الضمان التابعة لإدارة الاداءات (الضرائب) ، وتسجل هذه القروض بحساب خاص يسمى : " تسبقات على القروض الموثوقة برهن " وتتم تسوية هذه التسبقات في أجل أقصاه ستة أشهر .

ثالثا : الحسابات الجارية

وفقا لمقتضيات مجلة المحاسبة العمومية يتعين على كلّ محتسب ان لا يكون له الا حساب بريدي واحد ويحجر عليه ان يكون له بصفته المذكورة حساب مصرفي .

ويختص أمين المال العام بادارة حساب الدولة الجاري بالبنك المركزي التونسي . وتتألف موارد هذا الحساب من ايداعات الصكوك التي يقوم بها امين المال العام وقباض المالية ومن موارد خارجية تتعلق بالقروض خاصة .

كما تعتبر حسابات ايداع كل من المؤسسات العمومية الادارية والجماعات المحلية والمشاريع العمومية المفتوحة بدفاتر أمين المال العام وقباض المالية حسابات جارية إذ أنها تؤدي نفس مهام الحسابات البريدية أو البنكية .

رابعا : الحسابات الترتيبية (النظامية)

هي حسابات يمكن ان يكون رصيدها دائنا او مدينا اعتبارا لنوعية العمليات المدرجة بها .
ومن بين هذه الحسابات :

- حساب " نفقات الخدمات وتحويلات العملة التي تقوم بها الخزانة " وتدرج بهذا الحساب كلّ التكاليف والارباح الناجمة عن تغير قيمة الصرف عند تسديد مصاريف ميزانية الدولة بالعملة الاجنبية .

وتتعلق هذه المصاريف خاصة بتحويل الاقساط المخصصة من ميزانية الدولة لفائدة مختلف المراكز الدبلوماسية والقنصلية بالخارج والتي تتم على أساس قيمة تقديرية للعملة تكون عادة دون القيمة الحقيقية .

- " حسابات الدين العمومي (العام) " وتدرج بهذه الحسابات كل الاعتمادات المفتوحة بميزانية وزارة المالية والمخصصة لتغطية تكاليف الدين العمومي . وتستعمل متوفرات هذه الحسابات للايفاء بالالتزامات عند حلول آجالها .

- " حسابات العمليات المتبادلة مع الخزانات الاجنبية " وتبرز هذه الحسابات عمليات القبض أو الصرف التي ينجزها أمين المال العام لحساب نظرائه بالخارج . وتتم تسوية هذه العمليات بصفة دورية على أساس الاتفاق المبرم مع كل طرف خارجي .

- حساب " مقابيض الدولة للحفظ " وهو حساب قيد وقتي تسجل به المقابيض التي لا يتسنى اعطاء تخصيص نهائي لها من اول وهلة نظرا لانعدام بيانات محددة وكافية . وعند الحصول على البيانات اللازمة يمكن تخصيص هذه المقابيض إما للميزانية أو لتسوية بعض العمليات الخاصة بحسابات أخرى للخزانة .

ولا يمكن لرصيد هذا الحساب أن يكون مدينا .

- " الحساب القار لمكشوفات الخزانة " وهو حساب دائم تدرج فيه النتائج النهائية التي يسفر عنها تنفيذ الميزانية من فواضل او عجز .

الا أنه اعتبارا لموقعه ضمن حسابات الخزانة ولموضوعه يستخدم هذا الحساب كحساب تسبقات . وعلى هذا الاساس فانه يوفر لميزانية الدولة موارد من الخزينة لتحقيق التوازن بين المقابيض والمصاريف .

العنصر الثالث : تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاساتها على الحساب الختامي

تمثل الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية المتمم الضروري للعمليات المتعلقة بالميزانية العامة إذ أنها تمكن من تلافي النّقائص وسدّ الثغرات التي تظهر عند تنفيذ الميزانية على اساس القواعد والاجراءات التي حددتها مجلة المحاسبة العمومية.

فتنفيذ الميزانية يتطلب توفر الاموال الضرورية باستمرار وبالقدر الكافي طوال السنة المالية وفي كل أنحاء البلاد، في حين أن موارد الميزانية تتميز بعدم الانتظام في الزمان والمكان. فهي تتركز عادة على الاشهر الاخيرة من السنة وتكون متوفرة عند بعض المحتسبين وغير كافية عند الآخرين.

ويبرز دور الخزانة في ايجاد التوازن الضروري بالتنسيق بين مختلف المحتسبين الموزعين في كل الجهات والحرص على تزويدهم بالمتوفرات اللازمة في الوقت المناسب.

وعند النقص في الموارد يمكن للخزانة اللجوء الى الاقتراض الداخلي بإصدار " سندات الخزانة " أو بإسقاط سندات الإلتزام المضمونة.

كما تجدر الاشارة الى ان عبور بعض مصاريف الميزانية وخاصة منها تلك المتعلقة بتكاليف الدين العمومي عبر حسابات الخزانة يمكن من تفادي تحميل الميزانية العامة تكاليف إضافية ناتجة عن الغرامات التي قد تنترتب عن عدم تسديد الدين في آجاله. فعند عجز الاعتمادات المفتوحة بالميزانية عن تغطية هذه المصاريف تتولى حسابات الخزانة تغطية ذلك العجز بموارد الخزانة عن طريق تسبقات.

كما تتولى حسابات الخزانة بنفس الاسلوب تغطية العجز الذي قد يفرزه تنفيذ الميزانية العامة وذلك بالاقتطاع من " الحساب القار لمكشوفات الخزانة ".

إلاّ أنه بالاضافة الى دور حسابات الخزانة الايجابي في تنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية يمكن لهذه الحسابات أن تؤثر سلبيا على تلك العمليات وحتى على الحساب الختامي إذ تسمح بخرق بعض المبادئ العامة والقواعد المنظمة للمالية العمومية. من ذلك ان حساب " نفقات الخدمات وتحويلات العملة التي تقوم بها الخزانة " يمكن من تحميل قسم هام من المصاريف الراجعة لميزانية وزارة الشؤون الخارجية على ميزانية وزارة المالية عند تسويتها الرصيد المدين لهذا الحساب. وهي تمكن في الآن نفسه من الزيادة بصورة غير مباشرة في حجم الاعتمادات ذات الطابع التحديدي لميزانية وزارة الشؤون الخارجية.

واعتبارا الى التأخير المتواصل لتسوية الرصيد المدين لهذا الحساب فان مصاريف تحققت فعلا خلال السنوات الاخيرة ستتحمل الميزانية العامة أعباءها خلال السنة التي تتم فيها التسوية.

كما يمكن استعمال حساب " مقابيض الدولة للحفظ " لتخصيص مقابيض انجزت في سنة مالية معينة الى ميزانية السنة الموالية وهذا من شأنه ان يؤثر حتما على النتائج العامة لتنفيذ الميزانية وعلى الحساب الختامي.

العنصر الرابع : دور دائرة المحاسبات التونسية في مراقبة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية

يتمثل دور دائرة المحاسبات في اطار مراقبة العمليات الخارجة عن ابواب الميزانية في النظر في الحسابات والمستندات المقدمة اليها من طرف المحتسبين مع امكانية التنقل للقيام بعمل ميداني لفحص السجلات والتأكد من صحة الارصدة والمبالغ المقيدة بالحسابات.

وتشمل هذه المراقبة كل عمليات القبض والصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والتراتيب المنظمة لها.

وأوّل عمل تقوم به الدائرة هو التأكد من ان الحسابات والوثائق المؤيدة لها تم تقديمها للدائرة بعد اعدادها من طرف وزارة المالية قبل موفى شهر جويلية (يوليو) من السنة الموالية للسنة الخاصة بها.

ثم يتم التأكد من سلامة الحسابات الممسوكة شكلا ومضمونا إذ يجب ان تكون صحيحة وخالية من الشطب والتعديل غير القانوني ومصادق عليها من قبل وزير المالية شهادة منه في مطابقتها لسجلات محاسبي الدولة.

كما يتم التأكد من أن الارصدة الافتتاحية لكلّ حساب مطابقة لأرصدة نهاية السنة السابقة ومن ان العمليات قد انجزت على الحسابات المناسبة لها دون سواها وفي الآجال المحددة وان المبالغ المحملة على كل حساب قد تم تحديدها بدقة.

فبالنسبة لحسابات الايداع يجب التأكد من ان عمليات السحب التي شملتها قد انجزت بناءا على مستندات تثبت استحقاق اصحابها للمبالغ المبينة بها ومحررة حسب الصيغ المحددة بالتراتيب الجارية و في حدود المبالغ المودعة بالحسابات المعنية.

اما بالنسبة للحسابات المتعلقة باستعمال موارد الخزانة في شكل تسبقات أو قروض يجب التأكد من توفر الشروط والمقاييس التي حددتها القوانين والتراتيب الجاري بها العمل قبل صرف أي مبلغ.

فالتسبقات او القروض يجب ان تخضع الى ترخيص مسبق من وزير المالية يحدد مبلغها والغرض من اسنادها وآجال استخلاصها وعند الاقتضاء الفائدة الموظفة عليها.

وفيما يلي نماذج من المراقبة التي تقوم بها دائرة المحاسبات على بعض حسابات الخزانة :

- حسابات الودائع والامانات

. النظر في كل العمليات النقدية والعمليات المتعلقة بالقيم المنقولة (السندات) لتحديد حجم القيم غير النشيطة وهي المتمثلة في مطبوعات سندات يتم احتسابها - خطأ - باعتبار قيمتها الاسمية وهو ما من شأنه أن يضخم مبلغ الايداعات بصفة صورية ويؤثر على النتائج العامة لعمليات الخزانة.

- حساب " قيم الحكومة "

. التأكد من أن الاكتتابات الجديدة في راس مال بعض المشاريع العمومية أو الهيئات الدولية قد تم إدراجها بحافظة أمين المال العام.

- حساب " تسبقات أخرى مرخص فيها "

. التأكد من شرعية إسناد التسبقات (صرف السلف) ومن احترام الآجال المحددة للاسترجاعها.

- " الحساب القار لمكشوفات الخزانة "

. التأكد من ان الفوائض المتوفرة من ميزانيات التسيير للمؤسسات العمومية الادارية قد تم نقلها الى هذا الحساب بالاضافة الى فوائض (فواضل) المقابيض او المصاريف التي يسفر عنها تنفيذ الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة.

- " الحساب الجاري للخزانة "

. فحص كل عمليات الايداع والسحب المنجزة على هذا الحساب ومقارنة رصيده في سجلات امين المال العام مع الكشوف التي يقدمها البنك المركزي .

. تحديد حجم العمليات التي انجزها أمين المال العام او البنك المركزي ولم يتم احتسابها بعد لدي الطرف المقابل وتحليل أسباب ذلك التأخير عند الاقتضاء .

- حسابات " قروض الخزانة "

. التأكد من ان المبلغ الجملي لهذه القروض لم يتجاوز الحد الاقصى المحدد بقانون المالية للسنة المعنية وأن كل قرض قد تم في شأنه إبرام اتفاقية حسب الصيغ القانونية .

. كما يجب التأكد من أن القروض أو اقساط القروض التي حل أجلها قد تم استخلاصها مع الفوائد المترتبة عنها .

- " مقابيض الدولة للحفظ "

. متابعة العمليات المدرجة بهذا الحساب للتأكد من إنجاز اجراءات التخصيص النهائي للأموال المودعة به بصفة مؤقتة .

. رفع المخالفات المتمثلة في استعمال هذا الحساب لتعديل موارد الميزانية بتخصيص مقابيض انجزت في سنة مالية معينة الى ميزانية السنة الموالية .

- " حسابات الدين العمومي "

. التأكد من سلامة عمليات الصرف المنجزة من هذه الحسابات من حيث المبالغ المدفوعة وآجال التسديد .

مقارنة الدفوعات الفعلية التي أنجزها أمين المال العام مع الاعتمادات التي تم تحويلها من ميزانية الدولة الى حسابات الدين المفتوحة بسجلات الخزينة العامة .

مقارنة المبالغ المصروفة مع الاقساط التي حلّ أجل تسديدها كما يبرز من خلال كشوف الدين العمومي التي تعدها وزارة المالية.

وتتعلق أبرز ملاحظات دائرة المحاسبات التونسية بخصوص حسابات الخزانة بعدم كفاية متابعة تنفيذ العمليات المتحققة في نطاق هذه الحسابات، وتضخم ارصدتها من سنة الى اخرى يقيم الدليل على ان متابعة استرداد السلف او القروض المسندة من متوفرات الخزانة لا تتم بالنجاعة المطلوبة.

ونلاحظ على سبيل المثال ان السلف التي حددت الآجال القصوى لاسترجاعها بتسعة اشهر قد تبقى دون تسوية مدة تتجاوز عشر سنوات. وكذلك الشان بالنسبة للتسبقات إلى وكلاء الدفوعات التي لا تتم تسويتها احيانا في آجالها وقد تبقى كذلك حتى بعد مغادرة هؤلاء الوكلاء لعملهم عند احالتهم على التقاعد او عند الوفاة.

اما بالنسبة لحسابات " قروض الخزانة " فتضخم أرصدتها يرجع الى عدم احترام بعض المؤسسات المستفيدة لتعهداتها من ناحية وعدم رصد الاعتمادات الضرورية بالنسبة للقروض التي تقضي اتفاقيات اسنادها بترجيعها من حساب الميزانية العامة من ناحية أخرى وذلك بالاضافة الى عدم قيام امين المال العام احيانا بالمتابعة اللازمة وحث الاطراف المدينة على تسديد ديونها في الآجال المحددة.

كما تجدر الاشارة الى ان وزارة المالية تقف وراء تفاقم وضعية بعض الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية وخاصة تلك التي تتم تسويتها دوريا عن طريق اوامر بالصرف من اعتمادات الميزانية العامة كحساب " الدين العمومي " أو حساب " نفقات الخدمات وتحويلات العملة التي تقوم بها الخزانة ".

ولمعالجة هذه الحالة تقوم دائرة المحاسبات بالاضافة الى التقرير السنوي الذي ترفعه الى عناية رئيس الجمهورية والى مجلس النواب بإعداد قائمة في الاخلالات المسجلة في ادارة حسابات الخزانة ترسل الى وزير المالية ليتخذ الاجراءات الملائمة لتدارك هذه النقائص.

كما تقوم دائرة المحاسبات بمتابعة دقيقة لملاحظاتها لاكسابها النجاعة المرجوة قصد تسوية وضعية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية لتمكينها من أداء المهام التي احدثت من اجلها على أحسن وجه.

العنصر الخامس : التوصيات

على مستوى دائرة المحاسبات التونسية :

- السعي الى استصدار القرارات المناسبة قصد تسوية وضعية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية التي بها أرصدة مجمدة منذ مدة طويلة .

- حث مصالح وزارة المالية على اجراء متابعة دورية لكل المبالغ المسجلة بحسابات الخزانة لتفادي تضخم أرصدتها .

- العمل على ان يتم اعتماد نظام موحد في مسك الحسابات بين قباض المالية وأمين المال العام ، وعلى أن يتم تقديم الحسابات في إطار نظام محاسبي يمكن من التعرف على الديون والمستحقات بأكثر دقة .

- تنظيم حلقات دراسية تجمع قبّاض المالية والقمارق وأمين المال العام لتذكيرهم بكيفية تطبيق النصوص الجاري بها العمل والنصوص الجديدة التي يتم سنها في هذا الميدان وكذلك للنظر في بعض الصعوبات أو المشاكل التي يتعين إيجاد الحلول الملائمة لها .

- حث وزارة المالية على تجميع النصوص المتعلقة بتنظيم العمليات التي ينجزها المحتسبون على حسابات الخزانة ووضعها تحت تصرفهم كدليل ومرجع عند الحاجة .

وفي ما يخصّ الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية

- ضرورة العمل على توحيد الانظمة المحاسبية واساليب القيد بالحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية .

- التنسيق بين مختلف الأجهزة لتوحيد المصطلحات المتداولة في هذا الميدان .

- متابعة تطبيق التوصيات التي ستسفر عنها هذه الدورة حتى لا تبقى حبرا على ورق .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة
طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

6

بحث مختصر

أعد البحث: مجلس المحاسبة
بالجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مجلس المحاسبة

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية (حسابات الخزانة)

بحث مقدم الى

الدورة العادية الرابعة
للجمعية العامة المجموعة
العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة .

طرابلس

1992

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية
على حسابات خارج الميزانية
(حسابات الخزينة)
(الموضوع الثالث)

يخول الدستور الجزائري لمجلس المحاسبة مهمة عامة خاصة بمراقبة مالية الدولة والمجموعات المحلية والمرافق العمومية . يترتب عن هذا انه على غرار الحسابات التي تسجل العمليات الخاصة بالميزانية ،فان لمجلس المحاسبة الجزائري الحق في مراجعة الحسابات خارج الميزانية . ويتصرف المجلس بهذا الحق عند تصفية الحسابات (صلاحيات قضائية) كذلك أوعند تقييمة للادارة الخاضعة للرقابة المالية (صلاحيات ادارية ، وهذا كما يوضحه القانون المتعلق بممارسة وظيفة المحاسبة من طرف مجلس المحاسبة .

وفي الواقع ،فان مجلس المحاسبة يولي اهتماما عظيما فيما يخص فحص هذا الصنف من الحسابات ،خاصة عندما يسمو الى تحقيق الهدف المتمثل في تقييم تنفيذ الميزانية العامة للدولة .

يعود هذا الاهتمام في مجال المالية الى وجود جزء جوهري من ايرادات الدولة ونفقاتها غير وارد في الميزانية العامة فعدم فرض رقابة مالية على الحسابات خارج الميزانية يعني غض النظر عن جانب هام من عمل السلطة التنفيذية وبالفعل ، فان الحسابات خارج الميزانية تعكس عمل سياسة اقتصادية وسياسية وثقافية وتسمح بتقييم نتائج الانجازات .

(مثلا : حساب السلف الخاص بالاستثمارات) .

وعلى سبيل المثال ،فأنه يجدر بنا ان نشير الى ان النفقات السنوية المتوسطة المسجلة بين سنة 1984 و 1987 في بعض الحسابات خارج الميزانية (حسابات خاصة) تمثل اكثر من 65 % من نفقات العمل والتجهيز والتي تمولها مساعدات ذات الطابع النهائي . من ناحية اخرى كان تسيير الميزانية العامة قد نتج عنه الى وقت ماض وصيغة مالية متوازنة بل وعن زيادة في الايرادات فان العجز الناجم عن تنفيذ قانون المالية قد يعود سببه بصفة رئيسية عن النتائج السلبية المتحصلة من الحسابات الخاصة للميزانية (خارج الميزانية) .

فان مجمل هذه الاسباب على الخصوص هي التي ادت بمجلس المحاسبة الى الاهتمام بالحسابات خارج الميزانية. مبكرا ليدمج ضمن تقاريره العامة الملاحظات المتعلقة بهذه الحسابات،وهذا قبل المصادقة على القانون المتعلق بقوانين المالية ، وهذا لا يمنع بان للتقارير التي يضعها المجلس و يوجهها الى الحكومة والى البرلمان تاثير على السلطة التشريعية خلال المناقشات الخاصة بالمشاكل الاقتصادية والمالية للدولة وعلى وجه الخصوص عند دراسة قانون المالية .

2 - التعريف والاطار القانوني للحسابات خارج الميزانية :

2 . 1 - تعريف الحسابات خارج الميزانية :

ان الحسابات خارج الميزانية غير معرفة بصفة مدققة. غير انه انطلاقا من مفهوم الميزانية كما يوضحه القانون 17.84 المورخ في 07/ 07/ 1984 والمتعلق بقوانين المالية ، يمكننا القول بان الحسابات خارج الميزانية تشكل مجموعة الحسابات التي تبين العمليات غير المتعلقة بالايرادات والنفقات المدرجة بصفة نهائية والخاصة بالميزانية العامة للدولة ،كما انه بموجب احكام القانون المذكور اعلاه، يمكن لمفهوم الحساب خارج على الميزانية أن يشمل العمليات المبينة في الحسابات التالية :

2 . 1 . 1 الحسابات الخاصة بالخزانة والتي تشمل :
أ - الحسابات التجارية التي تتضمن العمليات الخاصة بالمالية ذات الطابع الصناعي أو التجارى والتي تقوم بها المصالح العامة للدولة على أساس اضافي ولهذه الحساباتالتي تتميز بعدد محدود تأثير طفيف على خزينة الدولة بما أن تسييرها يكون عامة متوازنا الا في حالة وجود عجز مالي مسموح به .

ب - الحسابات ذات التخصيص الخاص والتي تطبيقا لحكم قانون المالية تمولها موارد خاصة ويحتمل أحيانا أن تمولها حصص صادرة من الميزانية .

هذه الحسابات كثيرة العدد وتشكل موضوع رقابات مالية تكون أحيانا مدققة بسبب الاهمية التي تحظر بها هذه الحسابات في الهيئة الاجمالية لنفقات الدولة .

ج - حسابات التسبيقات من أجل المساعدات المالية الممنوحة للأجهزة العمومية والخواص .

د - حسابات السلف من أجل المساعدات المالية على مدى متوسط وبعيد . ويعطي هذا الاجل عامة الى المؤسسات الاقتصادية في سبيل تمويل استثمارات انتاجية (في الصناعة ، والسكن الحضرى ، والنقل الخ ...) . ومنذ سنة 1989 سن قانون خاص متعلق بالمخطط السنوى ويحدد القيمة القصوى للمساعدات التي يمكن أن تمنحها الدولة لمختلف القطاعات وذلك طبقا للمخطط السنوى الذى صوت عليه المجلس الشعبي الوطني .

هـ - حسابات التسوية مع الحكومات الخارجية والتي لم يقدم بشأنها أي توضيح قانوني أو تنظيمي ، ومقارنة مع ما هو موجود في بعض البلدان ،فان هذه الحسابات تبين العمليات الخاصة بالمالية والمتولدة عن الاتفاقيات الدولية كما تبين السلف القابلة التسديد .

2 - 2 - الحسابات المتعلقة بالعمليات الخاصة بالخزينة :
يتعلق الأمر بـ :

أ - الحسابات التي تبين القروض ،الداخلية المتعلقة بالخواص وعلى وجه التحديد تلك التي تخص الهيئات العمومية المكلفة بجمع أموال التوفير ، لصندوق الضمان و التقاعد) كما تتبين هذه الحسابات القروض الدولية .

ب ـ حسابات الايداع والتسليم : ويتعلق الامر بحسابات الميزانيات الملحقة (وفي الجزائر المتعلقة بالبريد والمواصلات فقط) والحسابات الخاصة بالمرافق العمومية والخواص .

وبصفة عامة ، فان الاموال المتاحة في الميزانيات الملحقة وفي المرافق العمومية تودع بالضرورة عند الخزينة . هذا النوع من الحسابات يسمح للدولة بجمع اموال طائلة ضرورية لتحقيق توازن خزينتها .

ج ـ الحسابات المتعلقة بالعمليات المالية المعالجة مع البنك المركزي الجزائري والتي تبين المساعدات القابلة التسديد التي منحها البنك لخزينة الدولة

2 ـ 3 ـ حسابات الانتظار :

يمكن للحسابات خارج الميزانية ان تدخل ضمن صنفيها المعرفين سابقا كل الحسابات التي تبين العمليات الغير مدرجة بصفة نهائية وهنا يتعلق الامر بحسابات الانتظار والتي يضطر مجلس المحاسبة فرض عليها رقابة مالية نظرا لانها تشكل وسيلة لتفادى القيود القانونية (نقص في الاعتمادات) وللاخطاء على تقصير في تنظيم والتسيير .

ان التفاصيل التي تلي ستكون مخصصة فقط للحسابات الخاصة . هذا التحديد في الموضوع يعود أساسا الى المفهوم الضيق الذى أعطاه المتمرسون في المالية العمومية لتحديد الحسابات خارج الميزانية .

3 - الاطار القانوني للحسابات خارج الميزانية :

ان الاطار القانوني للحسابات خارج الميزانية يخضع لتطور سريع . وبالفعل ،فعلاوة على القانون المتعلق بالنصوص القانونية للمالية والمحدد لأسس تشكيل وعمل هذه الحسابات ،فان تنظيم الحسابات خارج الميزانية يتم على أسس قوانين المالية .

يصوت اعضاء السلطة التنفيذية كل سنة على قوانين المالية التي ترفقها عامة مناشير ومرسوم خاضعة بالتطبيق ، تعدها السلطة التنفيذية فبالنسبة الى تعدد القوانين المطبقة في شان هذه الحسابات والتي يتجاوز عددها الحقيقي المائتين حسب مدونة حسابات الخزينة ،فان المشكل الذي يواجهه مجلس المحاسبة يتمثل في مسك و تحيين الوثائق العمومية و مجموعات النصوص التنظيمية التي تمثل اداة اساسية في تسيير اعمال الرقابة المالية . ومنه يتبين أنه يمكن أن يكون للاعلام الآلي في هذا المجال مساهمة قيمة في نشاط المراقبين الماليين . ويجدر أن نشير علاوة على ذلك بأنه يسجل في الوقت الحالي غياب نص قانوني حقيقي يهتم بتحديد قوانين المحاسبة في القطاع العام . ولتحقيق ما تتطلبه أشغاله ، يعتمد المجلس الى يومنا هذا على منشور غير رسمي يرجع تاريخ صدوره الى ماقبل الاستقلال .

ورغم كون هذا المنشور تام في المجال المحاسبي، الا ان اهميته من الناحية القانونية ليست مثبتة . ان انهاء مشروع اصدار القانون الخاص بالمحاسبة والذى ساهم مجلس المحاسبة في اعداده بصفة فعالية سوف يسمح بالتاكيد يسد فراغ كبير في المجال القانوني كما سيقدم للمراقب النماذج الضرورية لنشاط اعماله المتعلقة بالمراقبة .

3-الرقابة المالية الخاصة بالحسابات خارج الميزانية :

ان فرض رقابة مالية على الحسابات خارج الميزانية عملية يقوم بها المسيرون في أماكن عملهم ويرجع هذا الى كونهم معفيين بصفة عامة من عملية نقل المستندات الاثباتية. هذا الاعضاء الذى تفسره أسباب موضوعية ناجمة عن عدم وجود مكان خاص بترتيب الارشيف يتطلب بالمقابل تنقل القضاة الى المؤسسة ذات الحسابات الخاضعة للرقابة المالية . وهذا ما يؤثر على كلفة نشاط المؤسسة . زيادة على ذلك، فان فرض رقابة مالية على الحسابات خارج الميزانية عملية بعدية يجريها المجلس على أساس الحسابات المودعة عند مكتبة الضبط التابعة للموسسة وتشكل هذه الرقابة موضوع تقرير يعرض على المتقاضي المعني بالامر وذلك ليسجل ملاحظاته وليقدم اذا احتمل الامر الدلائل الاثباتية . يتغير موضوع ونطاق الرقابة المالية وكذلك اساليب التحقيق تبعا لطبيعة الملاحظات المسجلة والهدف المنشود (تصفية الحسابات او تقييم فعالية التسيير) .

4- 1 - رقابة مالية من اجل تصفية الحسابات :

في اطار اعمال التصفية ووفقا للبرنامج السنوى المعد مسبقا ،يقوم المجلس بتصفية الحسابات التي يتم اعدادها سنويا و اجباريا من طرف :

- المحاسبين التابعين للقطاع العام ونعني بهذا المحاسب المركزى للخزينة والامين الرئيسي لخزينة مدينة الجزائر وكذا امناء خزائن الولايات . (الحساب المخصص للتسيير)

- الامرين بالصرف فيما يخص للحسابات خارج الميزانية وكذا للوزارات (حسابات ادارية) .

وفي الواقع ،فان عملية تصفية حسابات الوزارات لم تنفذ من قبل رغم الرقابات المالية التي يقوم بها المجلس بصفة منتظمة لاعداد تقرير يقيم فيه قانون ضبط الميزانية .

ففي جميع الاحوال ومهما كانت المصلحة المعنية ،تتميز الرقابة المالية على حسابات الخزانة على غرار الحسابات التي تبين العمليات الجارية الخاصة بالميزانية بفحص دقيق ، وعلى وجه الخصوص ، تلك الحسابات التي تكون مبالغ مدينة او دائنة هامة .

ويتعلق الامر بفحص انتقائي يتغير نطاقه وفق طبيعة الحساب الخاضع للمراقبة .

وبالفعل ،فاذا كانت بعض الحسابات لا تخضع للرقابة الا من جانب النفقات (وعلى سبيل المثال التسبيقات القانونية التي تمنح للمجموعات المحلية ،كذلك الحسابات الممولة من الميزانية العامة فقط) فان الرقابة تمتد الى الايرادات بالنسبة للبعض الاخر من الحسابات

ا- الرقابة المالية على الايرادات التي تبينتها الحسابات خارج الميزانية يتعلق الامر اساسا بالايرادات الصادرة عن الحسابات التي تبين عمليات الدولة الخاصة بالصناعة او بالتجارة (الحسابات التجارية على سبيل المثال) وعن الحسابات المتعلقة بالتسبيقات والسلف ذات الطابع الاقتصادي والحسابات التي تغطي نفقاتها رسوم خاصة .
(بعض الحسابات الخاصة بالتخصيص كاحساب الذى يمثل صندوق التعويض الاسعار) .
وفي هذه الحالة ، يجب التحقق مثلا بان :
- المنتوجات المحصلة قد تم حسابها وفق الجدول القانوني او التنظيمي وان الاعتمادات تم منحها وفق التشريع المعمول به :
- اجال دفع حساب التسبيقات والاعبارات قد احترمت وفيه احتمال بان المحاسب قد اخذ ترتيبات خاصة بتعجيل التحصيلات (تذكير المدينين ، اجراءات احتياطية ، ملاحقة قضائية مع احتمال تنفيذ عقوبات التأخير الخ ....) .
غير أنه من المشاكل التي يواجهها المجلس في ميدان تصفية الحسابات نجد عامة المشكل المتعلق بالعمليات الخاصة بالايرادات والتي بالرغم من أنها مبنية في دفاتير المحاسب الرئيسي الا أنها تتعلق بالمحاسبين الثانويين في الواقع ، فان هؤلاء المحاسبين كالقابضين مثلا لا يخضعوا مباشرة لعملية تسليم الحساب أمام المجلس في حين ان المستندات المثبتة الاساسية موجودة في حوزتهم وانه لا يتم الحصول على هذه المستندات الا بالقيام بتحريات اضافية على مستوى هؤلاء القابضين . نادرا ما يقوم المجلس في الحياة العملية بتمديد المدة الخاصة بمهمة المراقبة ويرجع هذا أساسا الى الوقت المتطلب لاجراء رقابة دقيقة .

لا يقوم مجلس المحاسبة عامة بمراقبة شرعية الايرادات الا بمناسبة اجراءات تحقيقات خاصة ونجد على سبيل المثال أنه من خلال مهمة قام بها المجلس لمراقبة العمليات المالية الخاصة بالجمارك، لوحظ أنه كان بامكان رفع الايرادات المنجزة بالنسبة لصندوق تعويض الاسعار لو :

- تم التحكم في القيمة الجمركية (تتم تسجيل حالات محدودة شوهد فيها تخفيض في الاسعار المصرح بها في شأن الواردات دون تحويل فيهما .
- تطبيق النسبة القانونية للرسوم بطريقة صحيحة .

الرقابة المالية على النفقات التي تبينها الحسايات خارج الميزانية:

بالنسبة للنفقات، فان عملية القيام برقابة مالية على الحسابات خارج الميزانية تسعى الى التأكد من شرعية الحسابات والعمليات المبنية فيها . يتعلق الامر بالتاكد اساسا من :

- القاعدة القانونية للحساب (فتح الحساب وفق قانون المالية)
- عدم تجاوز المكشوف في الحساب او النفقات التي تسمح بها الهيئة التشريعية .
- تنفيذ الاجراءات القانونية والتنظيمية (تشكيل الملف، وبالخصوص تاشيرة المراقب المالي)
- تطبيق المبادئ الخاصة بالمحاسبة والمتضمنة في التحقيق العام الخاص بالمحاسبة المتعلقة بالخزينة اوفي التحقيقات الخاصة ولا سيما من اجل مرقابة عمليات الادراج للمحاسبة .
- صحة النفقة
- صحة الارقام ومطابقة القيود المحاسبية بالوثائق المتعلقة بالايرادات والنفقات .

يتعلق الامر اذن برقابة شكلية يتغير نطاقها حسب :
- طبيعة الحساب المعني يكون الفحص أكثر دقة بالنسبة للحسابات الادارية و يتطلب مزيدا من الوسائل، و هذا يرجع الى ان الرقابة تتناول عامة ملفات خاصة بالصندوق و التي لا توجد الا في حوزة الامر بالصرف .

التنظيم المطبق :

تخضع بعض الحسابات بعد فحصها الى تنظيم مرن .
ان هذا التنظيم الذى يهدف الى تحقيق فعالية الهيئة التنفيذية ، يشكل مع ذلك حاجزا للمراقبة .
و بالفعل ، فأنه من الصعب التحكم في صحة و شرعية النفقة بسبب أنه ليس هناك أي تنظيم خاص يحدد صفة المستفدين المحتملين و القواعد المطبقة .
اما فيما يخص التسبيقات ،فلا يوجد اي نص يوضح عمليات التخصيص الخاصة بالخزينة وفي شان السلف التي تمنحها الخزينة من اجل الاستثمارات يتعلق الامر بخلاف مالي اجمالي تسيره هيئة مختصة (البنك الجزائرى للتنمية) تثبت نفقاته بمجرد طلب أموال صادر عن الجهاز المستثمر .
ان دراسة شرعية العمليات تتطلب تحديد في مدة المهمة الخاصة بالرقابة على مستوى الجهاز كما هو الشأن بالنسبة لبعض الايرادات . فهو المستخدم المباشر لأموال الخزينة .
و بالتالي ، فأنه كثيرا ما تدعو عملية الرقابة على الحسابات الى ضرورة برمجة و مراقبة لهيئات المتدخلة في ادارة صندوق الخزينة أو المستخدمة لهذه الاموال في اطار نشاطها .

وعلى أي حال ، فان التوسيع في مهمة المجلس يقتضي طاقات بشرية أكثر من تلك المخصصة حاليا للهيئة .
لهذا الاقتضاء تفسيره لا سيما وان مسيرى الاموال - موضوع الحسابات خارج الميزانية كثيرون وان الوثائق الاثباتية موجودة في حوزتهم فقط .

2.2 - التقييم الخاص بتنفيذ قانون المالية .

يعتبر تقييم فعالية ادارة الاموال العمومية بصفة عامة والعمليات المسجلة في الحسابات خارج الميزانية بصفة خاصة احد الاهداف التي خولها القانون لمجلس المحاسبة.
ولهذا التقييم دلالة خاصة في مجال ضبط الميزانية .
وبالفعل ، بمقتضى القانون المتعلق بمجلس المحاسبة، يشترك المجلس مع السلطة التشريعية في تأدية رقابتها المالية (المجلس الشعبي الوطني) وذلك بوضع تقرير يرافقه مشروع قانوني خاص بضبط الميزانية تعرضه السلطة على المجلس الشعبي الوطني .
زيادة على شروط تنفيذ الميزانية العامة يحتوى هذا التقرير على الملاحظات المتعلقة بالحسابات خارج الميزانية. و النقاط المختلفة التي أثارها التقرير تتعلق ب :

- الوضعية المحاسبية الخاصة بالحسابات وتطورها :

يجدر بنا الاشارة الى أنه من جراء مختلف التنظيمات المتكررة التي عرفتها الهيئات المحاسبية التابعة للدولة (ولا سيما من جراء الاجراءات اللامركزية التي أدت الى تعدد مناصب المحاسبين)

وبسبب عدم نقل بعض الحسابات فان محاسبة الخزينة لا تسجل الا العمليات المتعلقة بسنة محددة ،الشيء الذى يجعل عملية تقرير الوضعية الحالية والشاملة لبعض الحسابات خارج الميزانية مهمة صعبة .

- مشروعية العمليات وبالحترام مبادىء المحاسبة :

ونعني به التحقق من انه قد تم احترام كل التعليمات المتعلقة بالميزانية (عدم تجاوز كشوف الحساب وسقف النفقات المسموح بها مثلا) والمتعلقة بالمالية (تطبيق صحيح لنسب الفوائد ، المدة المخصصة للتسبيقات) والمتعلقة بالمحاسبة (عمليات ادراج مضبوطة ، صحة الارقام) .

- دراسة شروط تسيير الاموال العمومية :

والمقصود به هو تقرير النظام والاجراءات التي اتخذت من اجل تقييم فعالية الرقابة الداخلية كما نقصد بذلك ايضا النظر فيما اذا كانت الاهداف المسطرة قد حققت او لا وبتكاليف اقل. تدخل هذه الجوانب ضمن اطار رقابة مالية على الاداء والتي مع الاسف لا تحظى بالاهمية التي تحظى بها الرقابة المالية على الكفاءة وهذا يعود الى شروط الخاصة التي يقتضيها هذا النوع من الرقابة .

2.2.1 - مضمون الرقابة وهدفها :

أ - فيما يخص الرقابة المالية على الحسابات :

ان الرقابة المالية على الحسابات والتي تمت من خلال الميزانية العمومية التي يضبطها المحاسب المركزى للخزينة ومن خلال الحسابات المختلفة والكتب الخاصة بالمحاسبين الرئيسيين (أمناء الخزينة) ترمي الى التحقق بالخصوص من :

- ضبط عمليات ادراج الحوالات في حساباتها المخصصة.
- الجمع الصحيح للعمليات وضبط : الارقام.
- تصفية حسابات الانتظار في اخر السنة من اجل تحديد الحجم الحقيقي للنفقات والايرادات وربما ايضا للكشف عن التجاوزات في الميزانية.

وبالنسبة للحسابات الرئيسية الممسوكة على مستوى مركزي عون محاسبي مركزي للخزينة (   ) فقد تم القيام بتقارب ان بين مختلف الكتب الاضافية وبين الميزانية التي بعدها المحاسب. وفي الواقع ،فان فرض رقابة على الحسابات تعتبر عملية شاملة تتناول جملة الحسابات خارج الميزانية والتي يتم فتحها عند مجموعة المحاسبين العموميين الجزائريين. لا تنحصر هذه الرقابة المالية الا على الحسابات الهامة التي يسيرها المحاسبين المركزيين للدولة (عون محاسبي مركزى للخزينة الامين الرئيسي لخزينة الجزائر).

ب) - فيما يخص الرقابة المالية النظامية :

كما هو الشأن بالنسبة للرقابة على الحسابات ،فان الرقابة المالية النظامية لا تشمل العمليات المتعلقة بجمع الحسابات وهذا بسبب التوزيع الجغرافي الذى تعرفه وضعية المحاسبين الذين يملكون الوثائق الاثباتية وفق الاجراءات التي اتخذها المجلس.

علاوة على ذلك ، فان لهذه الرقابة المالية مدة محددة يعود سببها الى آن الحسابات التي يمسكها المحاسبين لا تسجل سوى الحسابات المتعلقة بالسنة الواحدة ،هذا ما يجعل عملية التقدير الشامل لشروط سير الحسابات عملية صعبة بالنسبة للقواعد القانونية والتنظيمية المطبقة عليها .

ح) - رقابة مالية على الاداء :

تقدير الرقابة المالية الداخلية : ترمي مثل هذه الرقابة الى التحقق من الاستخدام العقلاني للأموال العمومية. فعند قيامه بهذا النشاط ،يعمل مجلس المحاسبة على تقدير نظام المراقبة الداخلية (دراسة الهيئات الداخلية في العمليات، وضع اجراءات، توظيف طاقات بشرية) وهذا ما يسمح بالكشف عن النقائص التي تودى الى فوات الكسب أو التقليل من اقتصاديات الخزينة . وبالتالي ،ففي العديد من تقاريره التقييمية ، سلط المجلس الضوء على :

- عدم ملاءمة أساليب الرقابة المالية الادارية فيما يخص سلف الاستثمارات التي تسيرها المؤسسات المالية والبنوك لفائدة الخزينة. أتاحت هذه النقائص الفرصة للموسسات المالية لان تستفيد من تسديد سلفها التت وضعتها لفائدتها عوض نقل اموالها في صندوق الخزينة .

كذلك هو الشان بالنسبة لخزينة التعويض التي تستخدمه الدولة لممارسة سياستها في تثبيت الاسعار التي تحددها للمنتوجات الضرورية فقد لوحظ بانه لم يكن في حوزة الادارة اي وسيلة ناجعة لمراقبة طلبات التسديد التي تقدمها الموسسات المكلفة بالتموين وتجير المنتوجات المحفوظة لدى الدولة .

تقدير درجة تحقيق الاهداف المحددة :

لا يمكن اجراء هذا النوع من الرقابة الا اذا حددت الحكومة أهدافا واضحة ومفصلة لا بد على المتعاملين المعاملين السعي ببلوغها . وهذا ما لا يحدث مع الأسف في الحياة العملية اذا أنه ليس باستطاعة المجلس تقييم الأداء الا اذا أجرى فحصا مدققا للملفات التي يمسكها أمراء بصرف والمتعاملين الاقتصاديين المعنيين. ولا يمكن لهذا التقدير في الأداء أن يكون محدودا.
من الضروري أيضا أن تحدد الادارة أهداف واضحة ومفصلة خلال مناقشة المشاريع الخاصة بالميزانية . كما يجب أن تكون عملية تقدير الحسابات خراج الميزانية محددة ومفصلة أي فصل بعد فصل ،وذلك حتى يتسنى للمراقبين المجلس المحاسبة القيام بتحليل دقيق ،لأنه الوحيد الذى يمكن بالخروج بملاحظة وتوصيات مفيدة .
وبالنسبة للسلف الخاصة بالاستثمار ،فأنه علاوة على الدرجة التي حققتها الميزانية ، ينبغي دراسة وضعية تقدم المشاريع بالنسبة للأموال المستثمرة فعلا من جهة ،ومن جهة اخرى بالنسبة للمخطط التقديرى . وفيما يخص الوضع الحالي الخاص بمسك الحسابات المتعلقة بالحسابات خارج الميزانية والخاصة بسلف الاستثمار التي تمنحها الخزينة ، فان القيام بهذا النوع من الرقابة تبقى عملية معقدة وهذا يرجع الى كثرة المشاريع والمتدخلين وغياب المعلومات الموجودة على مستوى مصلحة تسيير الحسابات المعنية .

ولتسهيل اعمال الرقابة على هذا النوع من الحسابات والسماح لمجلس المحاسبة باستنتاج خلاصات وتوصيات مفيدة بالنسبة لتسيير الاموال العمومية بصفة سليمة ، يجب اعادة انتظام اساليب القيد في الحسابات الخاصة بالعمليات خارج الميزانية ومسك الملفات ونظام مصالح التسيير .

الرقابة الخاصة بالاقتصاد :

لا يجب على عملية التدقيق في الحسابات ان تودى فقط التحقق من ان الاسس القانونية و النظامية قد طبقت وان الاهداف الفيزيومالية قد تم بلوغها و انما أيضا التحقق من أن أسس الاقتصاد والكفاءة كانت قاعدة التوجيه لنشاط المسيرين . وهذا ما يمثل أحد الانشغالات الكبرى التي يحاول المجلس التكفل بها أثناء تدخلاته .
وفيما يتعلق بالنفقات ، يقتضي التأكد من ان المسيرين كانوا يسعون وراء التكاليف المنخفضة وانهم حققوا الزيادة الى اقصى درجة فيما يخص الايرادات كما انه يجب القيام بدراسة النظام الذى وضعته الادارة في شان التنظيم وفحص الاجراءات واساليب العمل كذلك الامكانيات البشرية و المادية المستخدمة ، وهذا قصد الكشف من النقائص التي تثقل نفقات الدولة بصفة غير طبيعية أتخذ من امكانية استرجاع مواردها .
اما في شان السلف التي تمنحها الدولة على سبيل المثال فعلى المجلس اجراء رقابات ليس فقط على مستوى الادارة التي تسير الحساب خارج الميزانية المعني انما ايضا على مستوى الهيئات المستفيدة من هذه السلف ، وذلك من اجل مراقبة شروط تلك السلف وتحديد اذا اقتضى الأمر الاسباب التي قد تكون عرقلت عملية تسديد مساعدات الخزينة الممنوحة لها في وقتها القانوني .

كذلك هو الشأن بالنسبة للنفقات التي نفذت انطلاقا من هذه السلف اذ أن المراقبين يسعون الى التأكد من :

- أنه تم بالفعل استخدام المبالغ المعارة وأن هذا الاستخدام يتمثل خدمة تمت حقا تأديتها . فقد كشفت بعض الرقابات بان الاموال التي أعارتها الخزينة والتي من شأنها أن تستخدم في في تمويل بعض الاستثمارات، قد استعملت فعلا من طرف هيئات التسيير من اجل توظيف مالي على مستوى المؤسسات المالية.

- أن استخدام القروض خارج الميزانية يتوافق مع الحاجيات الضرورية . ان استثمارات من هذا القبيل ستسمح لمجلس المحاسبة بالتحقق من ان استخدام اموال الدولة لم ينحاز عن الغاية المنشودة بل وانه الامثل .

وخلاصة لما سبق، يبدو لنا أن الرقابة التي يقوم بها المجلس على الحسابات خارج الميزانية تكسو اهمية خاصة نظرا الطبيعة العمليات التي تبينها والاجراءات التي تقوم بها في قيد الحسابات الخاصة والمتعلقة بالحسابات خارج الميزانية . غير انه خلافا للرقابة التي تجريها الحسابات الميزانية ، تتعرض الحسابات خارج الميزانية الى عراقيل تقلص من فعاليتها وأهميتها:

- ان القوانين التي تخضع لها هذه الحسابات تخلو أحيانا من الصرامة والوضوح مصعبة بذلك نشاط المراقب .

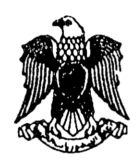
- خلافا للحسابات الميزانية التي تتميز بعدد قليل فان الحسابات خارج الميزانية تكون كثيرة العدد ومختلفة فيها بينما . هذا ما يصعب من عملية تحديد النماذج و الاساليب المنتظمة الخاصة بالرقابة ويفرض اعداد مصنفات النصوص القانونية والوثائق الخاصة بكل حساب . وبهذا الصدد ، اتضح أن الاستعانة بآلة الاعلام الآلي امر ضروري .

ان المسيرين الحقيقيين للحسابات خارج الميزانية والمسؤولين الحقيقيين للعمليات المالية المبنية فيها ، ليسوا دائما الآمرين بالصرف الرئيسيين او الثانويين الذين تتم على مستواهم مراقبات هذه الحسابات .

وبالفعل ، فهناك عدد مرتفع من الهيئات العمومية التي لها في الواقع دخل في نشاط هذه الحسابات .

ولا يمكن اجراء رقابة جيدة الا اذا كانت هذه الهيئات العمومية خاضعة هي الاخرى لمراقبة مباشرة من طرف مجلس المحاسبة على كل العمليات المبنية في الحساب خارج الميزانية والتي تعنيهم .

واخيرا ، فان عمليات المراقبة التي يقوم بها مجلس المحاسبة والخلاصات التي يستنتجها منها تبدو في العديد من الاحيان محدودة وهذا يرجع الى غياب اهداف مادية معينة مبنية بصفة واضحة في وثيقة تعد بالخصوص لهذا الغرض .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992 م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

7

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان المراقبة العامة
بالمملكة العربية السعودية

المملكة العربية السعودية

ديوان المراقبة العامة

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية « حسابات الخزانة العامة »

بحث مقدم إلى

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

طرابلس - ليبيا

١٩٩٢م

فهرس المحتويات

مقدمة :

يتطلب تنفيذ الميزانية العامة للدولة تحصيل الإيرادات المقدرة وصرف المصروفات المعتمدة ، ويستلزم ذلك مسك دفاتر للإيرادات والمصروفات لاثبات عمليات التحصيل والانفاق ، وإلى جانب ذلك فإن الأمر يتطلب أيضاً امساك حسابات وسيطة يُطلق عليها الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية وهي تشمل الحسابات الدائنة (حسابات الأمانات) والحسابات المدينة (حسابات العهد) والحسابات الجارية إضافة إلى الحسابات النظامية .

وتختلف طبيعة هذه الحسابات (الحسابات خارج الميزانية) عن حسابات الميزانية (الإيرادات والمصروفات) في أن حسابات الميزانية تصفى في نهاية كل سنة مالية ، فإذا ما بدأت سنة مالية جديدة تم فتح ومسك دفاتر جديدة ، في حين أن الحسابات الوسيطة ترحل بواقيها من سنة إلى أخرى وذلك إلى أن يتم انتفاء الغرض أو زوال السبب الذي من أجله تم قيد هذه المبالغ بتلك الحسابات .

وللحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية أهمية كبيرة وانعكاس واضح على حسابات الميزانية العامة حيث أنه إذا لم يتم تصفيتها أولاً بأول ودراسة بواقيها فإنها قد تحول دون إظهار الحساب الختامي للدولة على حقيقته .

وسنتناول في هذه الدراسة المختصرة الموضوع في المباحث التالية :

المبحث الأول :

ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية ومكوناتها .

المبحث الثاني :

تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاساتها على الحساب الختامي .

المبحث الثالث :

أهمية إجراء رقابة شاملة على الحسابات الخارجة عن الميزانية العامة .

المبحث الأول

ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية ومكوناتها

١ - ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

تقوم الوحدات الحسابية في كثير من الحالات بتحصيل مبالغ من الغير يتعذر إضافتها مباشرة للإيرادات ، وصرف مبالغ لا يمكن خصمها مباشرة على المصروفات ، وذلك إما لعدم استكمال المستندات المؤيدة للصرف أو الإجراءات المقررة أو لغير ذلك من الأسباب .

كما يتطلب قيد العمليات المالية بالدفاتر سحب حوالات أو أوامر دفع أو شيكات وإيداع مبالغ بالصناديق الحكومية .

ويتم قيد مثل هذه العمليات في حسابات خارجة على أبواب الميزانية (الحسابات الوسيطة) ، وهي إما حسابات دائنة يطلق عليها حسابات الأمانات (نقدية ، مرتجع رواتب ، متنوعة ، ...) .

وإما حسابات مدينة يطلق عليها حسابات العهد (مؤقتة ، مستديمة ، تحت التحصيل ، اعتمادات مستندية ، ...) .

وإما حسابات جارية كحسابات (الحوالات ، وأوامر الدفع والصندوق ، جاري المالية ، المستحقات العامة ، المطلوبات ، ...) .

ويمكن تلخيص أهم أوجه الخلاف بين الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية عن حسابات الإيرادات والمصروفات (حسابات الميزانية) فيما يلي :

١ - تقفل في نهاية كل سنة مالية حسابات الإيرادات والمصروفات فإذا ما بدأت سنة مالية جديدة تم مسك دفاتر جديدة ، أما الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية فيتم ترحيل بواقيها من سنة مالية إلى سنة أخرى .

٢ - يغلب على الحسابات الوسيطة الصفة المؤقتة حيث يتعين تصفية المبالغ المقيدة بها بمجرد انتهاء الغرض الذي قيدت من أجله .

٣ - وتتصف غالبية تلك الحسابات (الأمانات والعهد) بأنها ذات طابع شخصي .

٢ - مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية :

تتكون الحسابات الوسيطة (الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية) حسبما هو متبع بالمملكة العربية السعودية من : -

أولاً : حسابات العهد :

وتنقسم حسابات العهد إلى عدة حسابات على النحو الآتي :

١ - حساب العهد سلف مستديمة .

٢ - حساب العهد سلف مؤقتة .

٣ - حساب العهد تحت التحصيل .

٤ - حساب العهد إعتمادات مستندية .

ثانياً : حسابات الأمانات :

وتنقسم حسابات الأمانات إلى عدة أنواع على النحو الآتي :

١ - حساب الأمانات النقدية .

٢ - حساب الأمانات مرتجع رواتب .

٣ - حساب الأمانات المتنوعة .

ثالثاً : الحسابات الجارية :

وتنقسم الحسابات الجارية الممسوكة في الجهات الحكومية إلى ما يلي :

١ - حساب الصندوق .

٢ - حساب الحوالات .

٣ - حساب أوامر الدفع .

٤ - حساب جاري المالية .

٥ - حساب المستحقات العامة .

٦ - حساب المطلوبات .

وفيما يلي إيضاح لطبيعة كل حساب من الحسابات المشار إليها وأهم النقاط الواجب مراعاتها لدى مراجعته :

أولاً : حسابات العهد :

حساب العهد سلف مستديمة :

تقضي الفقرة الثانية من المادة (٣١) من التعليمات المالية للميزانية والحسابات بأن الصرف في الفروع التي لا تمسك حساباتها بنفسها يتم عن طريق السلف المستديمة التي تقرر لكل فرع وذلك بموجب المطالبات التي تقدم للصرف وذلك على النحو الموضح بالمادة (٣٥) من التعليمات المالية للميزانية والحسابات .

وتعرف السلف المستديمة بأنها عبارة عن المبالغ التي تصرفها الوزارات والمصالح الحكومية لفروعها التي لا تمسك حساباتها بنفسها وذلك لصرف مرتبات العاملين فيها ولصرف النفقات الجزئية العاجلة التي يوافق عليها رئيس الفرع وعلى مسؤوليته .

وتقضي تعليمات إقفال الحسابات الختامية التي تصدرها وزارة المالية والإقتصاد الوطني سنوياً بإقفال حسابات العهد سلف مستديمة في نهاية كل سنة مالية بحيث لا يرحل منها شيء إلى السنوات المالية التالية مع استثناء العهد الموجودة لدى السفارات والملحقين في الخارج فيجوز ترحيلها في أضيق الحدود مع مراعاة تصفيتها قدر الإمكان . ويجب أن يكون تسديد العهد سلف مستديمة تسديداً حقيقياً وذلك بتوريد بواقيها أو تقديم المستندات المؤيدة لتسديدها للخصم بها على المصروفات حيث أنه يلاحظ في كثير من الحالات أن تسديد بواقي تلك السلف يتم بنقلها إلى حسابات العهد الأخرى كحساب العهد تحت التحصيل بالمخالفة لتعميم وزارة المالية والإقتصاد الوطني رقم ٢/١٩/٦٢٤٥ في ١٣٨٨/٥/١٩هـ .

وفي ضوء ما ورد بالمادة (٣٥) من التعليمات المالية للميزانية والحسابات فإن السلف المستديمة تنقسم إلى النوعين الآتيين :

أ - **سلف الرواتب** :

ويقتصر صرفها للفروع النائية التي لا تربطها بالوزارة أو المصلحة الحكومية وسائل نقل منتظمة وتحدد بما يعادل راتب شهرين للعاملين بالفرع وذلك باستثناء فروع القوات المسلحة والحرس الوطني والتي تزاد فيها قيمة السلفة وتصل في بعض الحالات إلى رواتب أربعة أشهر للإعتبارات الخاصة بتلك الفروع .

أما بالنسبة للفروع الموجودة بالمدينة التي بها مقر الوزارة أو المصلحة والفروع التي تربطها بالوزارة أو المصلحة وسائل منتظمة فلا يجوز صرف سلفة رواتب لموظفيها إلا بعد الحصول على الموافقة اللازمة من وزارة المالية والإقتصاد الوطني بعد دراستها للمبررات المقدمة في هذا الشأن ، حيث أنه يتبع في صرف رواتب تلك الفروع نفس الطريقة المتبعة في صرف الرواتب في مقر الوزارة أو المصلحة على أن يراعى إعداد المسيرات في وقت مبكر يسمح بتوصيل أمر الدفع أو النقود إلى هذه الفروع قبل أول الشهر .

ب - **سلفة النفقات الأخرى** :

وتصرف لجميع الفروع سواء بالمدينة التي بها مقر الوزارة أو المصلحة أو في غيرها ويتم الصرف منها على النفقات الجزئية العاجلة بعد موافقة رئيس الفرع وعلى مسؤوليته .

وقد حددت المادة (٣٥) من التعلميات المالية للميزانية والحسابات الضوابط الآتية بالنسبة للسلف المستديمة :

١ - صدور قرار الترخيص بصرفها لأول مره من الوزير المختص وتقدر في هذه الحالة على أساس مصروفات الفروع المماثلة أو في ضوء المصروفات التي قد يكون تم صرفها على الفرع مباشرة من قبل الجهة نفسها ، على أن يعاد النظر في مقدار السلفة المستديمة بعد مضي ثلاثة أشهر وتحديد

قيمتها نهائياً على أساس متوسط الصرف في هذه المدة مضافاً إليه النصف ، فإذا ترتب على إعادة النظر في السلفة زيادة قيمتها عن التقدير الأول لها وجب الحصول على ترخيص بذلك من الوزير ، أما في حالة تخفيض قيمة السلفة فيصدر الترخيص بذلك من وكيل الوزارة .

٢ - سحب أمر الدفع على وزارة المالية بقيمة السلفة إذا كانت قيمتها (٢٠ . . .) عشرين ألف ريال فأكثر أو حوالة على صندوق الجهة إذا كانت قيمتها أقل من ذلك ويقيد المبلغ كالآتي :

من حساب العهد - سلف مستديمة طرف الموظف المعهود إليه بالسلفة

إلى حساب أوامر الدفع

أو إلى حساب الحوالات .

٣ - يكون الصرف من السلفة المستديمة بموجب المطالبات المقدمة للصرف مثل الفواتير ومسيرات الرواتب وغيرها بعد التأشير عليها من مدير الفرع باعتماد الصرف على أن تؤخذ مخالصة من صاحب الحق على نفس المطالبة بما يفيد إستلامه لحقه .

٤ - بمجرد صرف قيمة المطالبات من السلفة المستديمة تعطى المطالبات أرقاماً مسلسلة من واقع قيدها بدفتر السلفة المستديمة .

٥ - يستعاض المنصرف من السلفة كلما قاربت على النفاذ وحتما في الأيام الأخيرة من الشهر وذلك بأن يرسل الموظف المعهود إليه بالسلفة كشف إستعاضة المنصرف من السلفة المستديمة موضحاً به أصل المبالغ المصروفة بكل مطالبة وقيمة الحسميات ، والصافي ويرفق بالكشف جميع المطالبات والمستندات المؤيدة للصرف بعد إبطالها بخاتم (صرف) وبمجرد ورود هذه المستندات للإدارة المالية تقوم بمراجعتها وتعويضه عن القيمة ويكون القيد :

من حساب المصروفات (البنود المختصة)

إلى مذكورين

إلى حساب الأمانات مرتجع رواتب (بقيمة الرواتب التي لم تصرف لأصحابها)

إلى حساب أوامر الدفع (بإسم مصلحة معاشات التقاعد)

إلى حساب أوامر الدفع (بإسم مؤسسة التأمينات الإجتماعية)

إلى حساب أوامر الدفع (بإسم صاحب العهدة بصافي قيمة التعويض)

أما في نهاية كل سنة مالية فيتم تسديد السلفة وذلك بتوريد بواقيها النقدية إلى مؤسسة النقد العربي السعودي في موعد لا يتجاوز ٦/٢٩ من كل عام ويكون القيد بموجب فيشة الإيداع كالآتي :

من حـ / جاري وزارة المالية

إلى حـ / العهد سلف مستديمة طرف ...

أما بالنسبة للمستندات المصروف قيمتها من السلفة المستديمة والتي تقدم خلال شهر جمادي الآخرة وخلال الفترة المتممة لقفل الحسابات فإنه لا يتم التعويض عنها وإنما يجري تسديدها لحساب العهد سلف مستديمة بإسم صاحب السلفة .

- هذا ويتم مراجعة المستندات المصروفة من حساب العهد سلف مستديمة مراجعة مستندية وحسابية ونقدية وفنية .

حساب العهد سلف مؤقتة :

يقيد في هذا الحساب المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية المختلفة لبعض موظفيها لأداء أعمال مصلحية لا يتيسر صرف قيمتها مباشرة لصاحب الحق . ويجب أن تسدد هذه السلف بمجرد إنتهاء الغرض الذي صرفت من أجله .

ويراعى النقاط التالية لدى مراجعة السلف المؤقتة :

١ - لا يجوز صرف السلف المؤقتة إلا لتحقيق أغراض رسمية ومن ثم فإنه

يجب التحقق من نظامية الغرض المصروف من أجله السلفة المؤقتة ومن صدور الموافقة اللازمة على الصرف من صاحب الصلاحية .

٢ - يجب ألا تزيد قيمة السلفة المؤقتة المصروفة للموظفين المعينين على وظائف غير خاضعة لنظام وظائف مباشرة الأموال العامة على (٢٥٠٠٠) خمسة وعشرين ألف ريال علماً بأنه يجوز لوزير المالية والإقتصاد الوطني زيادة المبلغ المقرر للعهدة عند الإقتضاء وذلك إعمالاً لنص المادة العاشرة من نظام وظائف مباشرة الأموال العامة المعدلة بموجب المرسوم الملكي رقم م/٥ في ١٤٠٠/٤/١٤هـ .

٣ - يجب أن تسدد السلف المؤقتة في خلال فترة لا تزيد على ثلاثة أشهر أو إنتهاء الغرض الذي صرفت من أجله السلفة أيهما أقصر إعمالاً لنص المادة العاشرة من نظام وظائف مباشرة الأموال العامة السالف الإشارة إليها ، كما يجب تسديد ما يمكن تسديده من العهد المؤقتة خلال السنة المالية التي يتم الصرف خلالها بحيث لا يرحل إلى دفاتر السنة المالية التالية إلا ما تقتضي الضرورة ترحيله .

٤ - يجب مراعاة عدم التوسع في صرف السلف المؤقتة بحيث يتم قصرها على الحالات التي يتعذر الصرف فيها لأصحاب الحقوق مباشرة .

٥ - إعطاء الأهمية الواجبة للحالات التي يتم فيها التراخي في تسديد السلف المؤقتة وبحث أسباب هذا التراخي مع ملاحظة الحالات التي يتم فيها رد السلف المؤقتة نقداً بعد فترة طويلة من تاريخ صرفها والحالات التي يتم فيها المغالاة في تحديد قيمة السلفة المؤقتة بحيث يرد جزء كبير منها نقداً بعد فترة طويلة من تاريخ صرف السلفة .

٦ - لا يجوز صرف عهدة مؤقتة من العهدة المستديمة وذلك في الفروع التي لا تمسك حساباتها بنفسها وإنما يجوز صرف عهدة مؤقتة لموظفي تلك الفروع

في الأحوال التي تستدعي ذلك من قبل الوزارة أو المصلحة الحكومية وتقيد بحساب العهد سلف مؤقتة طرف الشخص المصروفة له في حسابات الوزارة أو المصلحة الحكومية وتسدد فور إنتهاء الغرض المصروفة من أجله .

٧ - يتم مراجعة قيود صرف السلفة وتسديدها وهي تتلخص فيما يلي :

أ - عند صرف السلفة :

من حساب العهد سلف مؤقتة طرف ...

إلى حساب الحوالات

أو إلى حساب أوامر الدفع (حسب الحالة)

ب - عند ورود إشعار صرف المبلغ من مؤسسة النقد أو ورود الحوالة الموقع عليها بالإستلام للإدارة المالية يحرر إذن تسوية يكون القيد من واقعه :

من حساب الحوالات	إلى حساب الصندوق
أو من حساب أوامر الدفع	إلى حساب جاري وزارة المالية

جـ - وفي حالة وجود مبلغ نقدي متبقي من السلفة فإنه يتم توريده لصندوق الجهة أو لحساب مؤسسة النقد ويرفق مع المستندات المؤيدة للصرف ، فيشة الإيداع أو نسخة إيصال الإستلام ويكون القيد كالآتي :

من حـ / المصروفات (البنود المختصة بقيمة ما تم صرفه من السلفة)

من حساب الصندوق (باقي السلفة)

أو من حساب جاري المالية (باقي السلفة)

إلى حساب العهد سلف مؤقتة طرف ...

د - أما إذا كانت قيمة المستندات المؤيدة للصرف تزيد عن مقدار السلفة وإذا ما تم إجازة الزيادة من قبل صاحب الصلاحية فإن قيد تسديد السلفة يكون كالآتي :

من حساب مصروفات الميزانية (البنود المختصة)

إلى مذكورين

إلى حساب العهد سلف مؤقتة بإسم ...

إلى حساب الحوالات أو أوامر الدفع

(بالفرق المستحق لصاحب السلفة) .

حساب العهد تحت التحصيل :

يقيد في هذا الحساب المبالغ المصروفة على ذمة تحصيلها من الغير (الأفراد أو الهيئات المختلفة الحكومية وغير الحكومية ....)

* ويراعى لدى مراجعة هذا الحساب أهم النقاط التالية :

١ - أنه لم يتم صرف أي مبالغ خصماً على هذا الحساب لعدم كفاية الإعتمادات المختصة .

٢ - بحث المبالغ المقيدة بهذا الحساب ودراسة أسباب عدم تحصيلها وما اتخذته الجهة الإدارية من إجراءات في هذا الصدد .

٣ - في الحالات التي يستحق للحكومة مبالغ قبل الغير ويعود تسديدها للإيرادات إلا أنه يتعذر تحصيلها فوراً فإنه يجب مراعاة عدم إضافة مثل هذه المبالغ للإيرادات لقاء قيدها بهذا الحساب وإنما يجب أن يتم قيدها بحسابي العهد تحت التحصيل والمطلوبات وعند التحصيل فعلاً تضاف للإيرادات مع إجراء تسوية عكسية (من حساب المطلوبات إلى حـ / العهد تحت التحصيل) وذلك إعمالاً لتعميم وزارة المالية والإقتصاد الوطني رقم ٤١٢٦ في ١٣٨٢/٥/٢٣هـ .

٤ - يتم قيد مبالغ عديدة في حسابي العهد تحت التحصيل والمطلوبات لقاء غرامات التأخير والإشراف التي تستحق على بعض المتعاقدين مع الحكومة وتكون قيمتها أكبر من قيمة المستخلص الختامي للعملية المتعاقد عليها ،

ويجب بحث مثل هذه المبالغ ومتابعة تحصيلها مع لفت نظر الجهة إلى مراعاة تحديد قيمة الدفعات التي تصرف للمتعاقدين معها في ضوء أحكام الفقرتان (٢ و ٣) من تعميم وزارة المالية والإقتصاد الوطني رقم ٥٣٧٤/١٧ في ١٣٩٨/٣/٢٥هـ وذلك حفاظاً على حقوق الجهة الإدارية تجاه المتعاقد .

٥ - بالنسبة لقيود الصرف خصماً على حساب العهد تحت التحصيل فإنها في أغلب الأحوال تكون كالتالي :

أ - عند صرف مبلغ على ذمة تحصيله من الغير يكون القيد :

من حساب العهد تحت التحصيل طرف ...

إلى حـ / أوامر الدفع

أو إلى حـ / الحوالات (حسب الحالة)

ب - عند صرف مبالغ بالزيادة عن المستحق وتم إكتشاف الخطأ في نفس السنة المالية التي وقع فيها الخطأ وتعذر تحصيل المبلغ فوراً فإن القيد يكون كالآتي :

من حـ / العهد تحت التحصيل طرف ...

إلى حـ / المصروفات بالإستبعاد .

جـ - عند صرف أي مبالغ بالزيادة عن المستحق وإكتشاف ذلك بعد تقفيل حسابات السنة المالية المختصة وإذا ما تعذر تحصيل ما صرف بالزيادة فور إكتشاف الخطأ أو إذا تقرر التحصيل على أقساط فإنه يتم إثبات المديونية بالقيد الآتي :

من حـ / العهد تحت التحصيل

إلى حساب المطلوبات

وعند التحصيل يجري القيد الآتي :

من حـ / الصندوق (في حالة التحصيل نقداً وتوريد المبلغ للصندوق)

أو من حـ / جاري وزارة المالية (في حالة التحصيل نقداً عن طريق الإيداع بالمؤسسة)

أو من حـ / بنود المصروفات (في حالة التحصيل عن طريق الحسم من المستحقات)

إلى حـ / الإيرادات

على أن يتم إجراء قيد عكسي لإزالة المديونية لقاء المبلغ الذي تم تحصيله كالآتي :

من حـ / المطلوبات

إلى حـ / العهد تحت التحصيل

حساب العهد إعتمادات مستندية :

تفتح الإعتمادات المستندية لدى أحد البنوك وذلك لضمان كلاً من طرفي العقد (البائع والمشتري) القيام بتنفيذ العقد . فالمشتري (ويسمى الآمر بفتح الإعتماد) يضمن عن طريق الإعتماد المستندي إستلام البضاعة المتفق عليها ، كما يضمن للبائع (ويسمى المستفيد) إستلام القيمة .

وللإعتمادات المستندية أنواعاً متعددة من أهمها :

١ - الإعتمادات المستندية القابلة للنقض وغير القابلة للنقض .

٢ - الإعتمادات المستندية القابلة للتحويل وغير القابلة للتحويل .

٣ - الإعتمادات المستندية في الخارج والإعتمادات المستندية في الداخل .

في المملكة العربية السعودية يقصد بالاعتمادات المستندية ، الاعتمادات التي تقوم مؤسسة النقد العربي السعودي بفتحها لدى مراسليها في الخارج بناءاً على تعليمات تصدر من وزارة المالية والاقتصاد الوطني لتنفيذ أغراض محددة .

هذا وتتخذ الجهة الإدارية الإجراءات اللازمة للتعاقد من حيث دعوة الشركات المختصة لتقديم عروضها واختيار العطاء الأفضل ثم تقوم بالكتابة لوزارة المالية والإقتصاد الوطني بطلب فتح الإعتماد على أن ترفق شفع طلبها المعلومات الآتية :

- إسم المستفيد من الإعتماد وعنوانه .
- قيمة الإعتماد المطلوب فتحه بالأرقام والتفقيط .
- نوع العملة المطلوب فتح الإعتماد بها .
- الجهة التي سيفتح الإعتماد فيها .
- مدة صلاحية الصرف من الإعتماد .
- نوع البضاعة المطلوب توريدها .
- مدة التوريد .
- طريقة الشحن (بري - جوي - بحري) رأساً أو ترانزيت .
- نوع الاعتماد .
- كيفية سداد مصاريف الشحن والتأمين .

هذا وتقوم الجهة التي تطلب فتح الإعتماد بتحرير أمر اعتماد صرف تخصم بموجبه قيمة الاعتماد المستندي على حساب العهد (اعتمادات مستندية) وذلك بعد الارتباط على البند المختص مقابل قيمة الاعتماد ويحرر مقابله أمر دفع على وزارة المالية والاقتصاد الوطني ويرسل لها مرفقاً بنموذج طلب فتح الاعتماد ويكون القيد :

من حساب العهد إعتمادات مستندية

إلى حـ / أوامر الدفع

وعندما يرد الإشعار الدال على فتح الإعتماد المستندي من وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، يحرر إذن تسوية يكون القيد من واقعه :

من حساب أوامر الدفع

إلى حـ / جاري وزارة المالية

وتقوم وزارة المالية والإقتصاد الوطني بإجراء القيد الآتي :

... من حـ / جاري الوزارة أو الجهة التي طلبت فتح الإعتماد

... إلى حـ / جاري مؤسسة النقد

أما في مؤسسة النقد فتجري القيود الآتية :

... من حـ / جاري وزارة المالية والإقتصاد الوطني

... إلى حـ / التأمينات النقدية مقابل إعتمادات مستندية .

وهذا هو قيد فتح الإعتماد بالمؤسسة ويتم تفريغ البيانات الواردة بنموذج (الشروط الواردة بخطاب فتح الإعتماد) في سجل خاص للإعتماد .

- كما يتم إجراء قيد نظامي بدفاتر مؤسسة النقد كالآتي :

... من حساب تعهدات الحكومة مقابل إعتمادات مستندية

... إلى حساب الإعتمادات المستندية

وعند الصرف للمستفيد يجري القيد الآتي بدفاتر مؤسسة النقد :

... من حساب التأمينات النقدية مقابل إعتمادات مستندية

... إلى حساب المراسل أو المستفيد

كما يجري قيد عكسي للقيد النظامي السالف الإشارة إليه على النحو الآتي :

من حـ / الإعتمادات المستندية

إلى حـ / تعهدات الحكومة مقابل إعتمادات مستندية

وتقوم مؤسسة النقد العربي السعودي بإرسال المستندات المؤيدة للصرف للجهة الإدارية التي طلبت فتح الإعتماد لصالحها فتقوم بمراجعتها وإجراء التسوية التالية :

... من حساب المصروفات (البند المختص)

... إلى حـ / العهد إعتمادات مستندية

وعند انتهاء السنة المالية ووجود رصيد في حساب العهد اعتمادات مستندية لم يسدد ، يتم تدوير هذه الأرصدة للسنة المالية الجديدة ، ثم يتم تسديدها خصماً من اعتمادات السنة المالية التي ترد مستندات تسديد قيمة الاعتمادات أو أجزاء منها خلالها .

وفي حالة إلغاء الإعتماد أو تخفيضه فإنه بعد ورود إشعار تنفيذ عملية الإلغاء أو التخفيض من وزارة المالية والإقتصاد الوطني يتم القيد الآتي :

من حساب جاري وزارة المالية　　　　إلى حساب العهد إعتمادات مستندية

أما في دفاتر وزارة المالية والإقتصاد الوطني فيتم القيد الآتي :

من حساب جاري مؤسسة النقد

إلى حساب جاري الوزارة أو الجهة صاحبة الإعتماد

أما في حالة زيادة قيمة الاعتماد فيراعى تحرير أمر دفع بقيمة الزيادة بموجب أمر اعتماد صرف يخصم بقيمته على حساب العهد (اعتمادات مستندية) ويتم إجراء القيود وكافة الإجراءات بكل من الجهة ووزارة المالية والاقتصاد الوطني ومؤسسة النقد كما في حالة فتح الاعتماد .

هذا وقد صدر تعميم معالي وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم ١٨٩٢/٢/١٨ في ١٤٠١/٥/٢٢هـ المتضمن بأنه يجب مراعاة عدم التعهد بفتح خطابات إعتمادات وذلك عند التعاقد مع المقاولين المحليين أو الأجانب على تنفيذ الأعمال الإنشائية و أعمال الصيانة والنظافة وما شابهها والإكتفاء بالإشارة إلى أن صرف الإستحقاقات سيتم بموجب مستخلصات تمثل قيمة الأعمال التي تم إنجازها .

وقد تضمنت لائحة الاعتمادات المستندية التي صدرت بالقرار رقم ١٥١٦/١٩ وتاريخ ١٤٠٦/٦/٢٨هـ بعض القواعد والضوابط التالية :

ـ لا يجوز فتح اعتماد مستندي لغرض شراء بضائع أو مواد أو خدمات إذا كان يمكن الحصول عليها من داخل المملكة .

ـ لا يجوز فتح اعتمادات مستندية لتسديد أقيام خدمات أو مواد أو تنفيذ أعمال يتم التعاقد عليها داخل المملكة .

ـ على مؤسسة النقد في نهاية كل سنة مالية أن ترسل إلى الجهات الحكومية المعنية بيانات بالاعتمادات المستندية الخارجية القائمة موضحاً بها رصيد كل اعتماد وآخر حركة تمت عليه ، وعلى الجهات الحكومية مطابقة الأرصدة الواردة في هذه البيانات مع أرصدة الاعتمادات المستندية الظاهرة بدفاترها والاقرار بما يفيد صحة المطابقة ومن ثم إرفاق هذه البيانات بالحساب الختامي للجهة ، وتعتبر هذه البيانات جزءاً أساسياً من بيانات الحسابات الختامية للدوائر الحكومية .

ـ أرصدة الاعتمادات المستندية التي يتوقف السحب منها لمدة سنة كاملة يتم الغاؤها وإعادة قيدها لحساب جاري وزارة المالية من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي تلقائياً ، وتشعر الجهة المعنية باشعار هذا القيد لتتولى إجراء التسوية اللازمة .

ـ على مؤسسة النقد العربي السعودي إلغاء الاعتماد المستندي الخارجي بعد مضي ثلاثة أشهر من تاريخ إنتهاء صلاحيته إذا لم تبلغ بالموافقة على تمديده خلال هذه المدة .

ـ لا يجوز استخدام رصيد الاعتماد المستندي في غير الغرض المخصص له .

ـ لا يجوز أن تتجاوز المدة المطلوب فتح الاعتماد خلالها مدة العقد الذي فتح الاعتماد نتيجة له .

ـ على الجهات الحكومية عند طلب تمديد مدة الاعتماد بيان أسباب طلب التمديد ، مع تحميل الجهة المتعاقد معها غرامات التأخير ومصاريف

التمديد وفقاً لما نص عليه العقد المبرم معها .

ثانياً : حسابات الأمانات :

١ - حساب الأمانات تأمينات نقدية :

بصدور قرار معالي وزير المالية رقم ١٤٨٦/١٧ في ٩٨/٣/٢٥هـ الذي قصر الضمانات المقدمة من أصحاب العطاءات على الضمانات البنكية والتعهدات الصادرة من شركات التأمين أصبح من غير الجائز قبول التأمينات النقدية من أصحاب العطاءات وتعليتها بهذا الحساب على النحو الذي كان قبل صدور القرار المشار إليه إلا أنه ما زال يعلى بهذا الحساب الضمانات المقدمة من المواطنين للبلديات على ذمة إزالة الأنقاض بعد إتمام عمليات البناء والترميم وحفر البيارات وغير ذلك ويجب فحص مثل هذه المبالغ والعمل على صرفها لأربابها فور إنتهاء الغرض الذي قدمت من أجله . مع مراعاة ما ورد بخطابي وزارة المالية والإقتصاد الوطني رقم ٣١٥١/٤ في ١٤٠٢/٢/٢٣هـ ورقم ٣٦٦١/٤ في ١٤٠٢/٢/٣٠هـ بشأن سقوط الحق في صرف تلك المبالغ بعد مرور ثلاث سنوات على تاريخ نشوء الحق في المطالبة باستردادها إعمالاً لقرار مجلس الوزراء رقم ٩٦٨ في ١٣٩٢/٩/١٥هـ ونشوء الحق في إسترداد هذه المبالغ يبدأ إعتباراً من تاريخ إنتهاء مدة رخصة البناء .

٢ - حساب الأمانات مرتجع رواتب :

يعلى بهذا الحساب صافي الرواتب والأجور والمكافآت والبدلات وما في حكمها التي لا تصرف لأصحابها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إستلام مندوب الصرف لقيمتها وذلك بسبب غياب أصحابها أو لأي سبب آخر .

ويتم إعادة المبالغ المعلاة في هذا الحساب لمستحقيها بموجب طلبات مقدمة منهم ويجب في هذه الحالة التأكد من سابقة تعلية المبلغ المطلوب صرفه ومن إستمرار بقائه بحساب الأمانات وعدم سابقة صرفه .

وفي نهاية كل سنة مالية يجب أن ينظم بما تبقى من مبالغ مقيدة بهذا الحساب بيانات يوضح بها مقدار كل مبلغ وإسم صاحب الإستحقاق ورقم وتاريخ مستند التعلية وتزال هذه المبالغ لقاء إضافتها للإيرادات هذا مع مراعاة أن رواتب الشهر الأخير من كل عام التي لم تسلم لأصحابها تبقى لدى المسئول عن الصرف حتى اليوم العاشر من الشهر الأول من السنة التالية ومن ثم تورد ضمن إيداعات السنة المالية التالية ولا تضاف للإيرادات إلا في نهاية تلك السنة .

وفي حالات طلب الصرف من هذه المبالغ فيجب أن يكون الصرف في هذه الحالة عن طريق الإستبعاد من الإيرادات في السنة المالية التي يتم الصرف خلالها وذلك بعد الحصول على الموافقة اللازمة من وزارة المالية والإقتصاد الوطني .

٣ - <u>حساب الأمانات المتنوعة</u> :

يعلى بهذا الحساب المبالغ النقدية المحصلة من الغير أو المحسومة من مستحقاتهم لغرض أو لآخر على ذمة تسديدها بعد ذلك لجهات أخرى ويجب مراعاة إزالة مثل تلك المبالغ في أوقاتها وفور إنتهاء الغرض الذي عليت من أجله كما يجب مراعاة عدم تعلية المبالغ المستحقة لمصلحة معاشات التقاعد ولمؤسسة التأمينات الإجتماعية ولبنوك التسليف حيث يجب سداد تلك المبالغ مباشرة لتلك الجهات .

<u>ثالثاً</u> : <u>الحسابات الجارية</u> :

الحسابات الجارية هي من الحسابات الوسيطة التي يستلزم مسكها النظام المحاسبي الحكومي ويتم ترحيل بواقيها من سنة إلى أخرى حتى ينتهي الغرض الذي قيدت من أجله كالحوالات التي لم يتم صرفها حتى نهاية السنة المالية التي يتم تقفيل حساباتها وأوامر الدفع التي لم تسحب شيكات عنها من قبل

إدارة حسابات المؤسسة والإعتمادات بوزارة المالية والإقتصاد الوطني . هذا مع مراعاة أن أرصدة حسابي جاري وزارة المالية والمستحقات العامة لا يتم ترحيلها .

(١) حساب الحوالات

يتم القيد في الجانب الدائن من حساب الحوالات من واقع أوامر إعتماد الصرف التي تقل قيمتها عن (٢٠.٠٠٠) عشرين ألف ريال .

وبعد صرف الحوالات من قبل أمين الصندوق يتم إرسالها للإدارة المالية رفق كشف المدفوعات التي تقوم بمراجعتها وتحرير إذن تسوية يكون القيد فيه كالآتي :

من حساب الحوالات

إلى حـ / الصندوق

ويتم القيد في الجانب المدين من حساب الحوالات من واقع إذن التسوية المشار إليه وينبغي مراعاة ما يلي لدى مراجعته :

أ - التحقق من وجود كافة الحوالات المثبتة أرقامها بكشف المدفوعات ومن أنها قد قيدت بمبالغها الصحيحة .

ب - التحقق من سلامة الحوالة المصروفة وعدم وجود كشط أو تحريف بها ومن إستيفائها لتوقيعات المسئولين .

جـ - التأكد من وجود توقيع أصحاب الحقوق بالإستلام على الحوالة .

د - تجميع أقيام الحوالات المصروفة والتأكد من أن المبلغ الذي أزيل من عهدة أمين الصندوق يطابق ما تم صرفه من حوالات دون زيادة أو نقص مع ملاحظة أن أي خطأ في إثبات قيمة الحوالات المصروفة بالزيادة أمر يترتب عليه إزالة مبلغ مماثل من عهدة أمين الصندوق دون وجه حق .

هـ - التأكد من أن قيمة الحوالات المسحوبة تقل عن عشرين ألف ريال . حيث أن المبالغ التي تمثل عشرين ألف ريال فأكثر يجب سحب أمر دفع

بقيمتها .

و - التأكد من صحة القيد المثبت بإذن التسوية والذي يكون بجعل حساب الحوالات مديناً وحساب الصندوق دائناً بنفس القيمة .

(٢) حساب الصندوق

يقيد بحساب الصندوق حركة النقود بصندوق الجهة ففي الجانب المدين تقيد جميع المتحصلات النقدية التي يستلمها أمين الصندوق وكذلك المبالغ التي تسحب من المؤسسة لتمويل الصندوق ويقيد في الجانب الدائن أقيام الحوالات المصروفة .

ومن أهم النقاط الواجب مراعاتها لدى المراجعة ما يلي :

أ - التأكد من وجود أمر قبض ونسخة من إيصال الإستلام أو النماذج الأخرى المستخدمة في جباية بعض أنواع الإيرادات والموضحة بتعميم معالي وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم ١/٤/٣١٦١ في ١٣٨٦/٣/١٠هـ ، والحكمة من وراء ذلك أن الدفاتر ذات القيمة يراعى في طباعتها وقيدها بالعهد وتداولها النظم المقررة لضبط الرقابة على إستعمال الأوراق ذات القيمة .

ب - مراجعة أمر القبض وإيصال الإستلام على كشف المتحصلات للتأكد من صحة قيدها على الوجه الصحيح .

جـ - تجميع كشف المتحصلات بعد التحقق من صحة المبالغ المقيدة به ومطابقته على المبلغ المدرج بإذن التسوية .

د - مراعاة التثبت من أن المبالغ المحصلة كإيرادات قد تم إضافتها لحساباتها الصحيحة حسبما هو موضح بتصنيف الإيرادات ، وبمعنى آخر التحقق من صحة القيد الوارد بإذن التسوية حتى تظهر حسابات الإيرادات على حقيقتها .

هـ - بالنسبة للمبالغ المحصلة من المنصرف بالزيادة أو دون وجه حق إذا تم

التحصيل في نفس السنة المالية وجب إستبعادها من بند المصروفات المختص أما المبالغ التي تصرف زيادة عن المستحق في سنة مالية سابقة ويتم تحصيلها في سنة مالية لاحقة فتضاف للإيرادات ما عدا المبالغ الخاصة بالأعمال الجديدة التي يستغرق تنفيذها أكثر من سنة فتستبعد من مصروفاتها بدلاً من إضافتها للإيرادات .

و - التأكد من إرفاق كافة المستندات المؤيدة للمبالغ المحصلة للتأكد من صحة المبلغ المحصل ومن أنه هو المبلغ الواجب تحصيله فعلاً .

(٣) حساب أوامر الدفع

يتم القيد بالجانب الدائن من حساب أوامر الدفع من واقع أوامر إعتماد الصرف التي يتم سحبها للمبالغ المصروفة والتي تبلغ قيمتها (٢٠ ٠٠٠) ريال فأكثر أما بالنسبة للجانب المدين فتقيد فيه قيمة أوامر الدفع التي صدرت عنها إشعارات بتحويلها للصرف ومن واقع إذن التسوية الذي يعد في هذا الشأن ويكون القيد بموجبه :

من حساب أوامر الدفع إلى حساب جاري وزارة المالية .

وينبغي مراعاة ما يلي لدى مراجعة أذون التسوية الخاصة بأوامر الدفع :

أ - التأكد من وجود الإشعار المؤيد لتحويل أمر الدفع للصرف ومن أنه يخص الجهة التي يتم مراجعة مستنداتها .

ب - مراجعة هذه الإشعارات على كشوف تفريغها المرفقة بإذن التسوية ومن ثم تجميعها والتأكد من صحتها .

جـ - مطابقة مجموع تلك الكشوف على ما تم تدوينه بإذن التسوية .

د - مراجعة القيد الوارد بإذن التسوية والتأكد من أن طرفه المدين هو حساب أوامر الدفع وطرفه الدائن هو حساب جاري وزارة المالية .

هـ - مطابقة مجموع الجانب المدين في الاضبارة على ما هو مدون بالجدول

الشهري مع مراعاة ذلك بالنسبة لجميع أنواع الحسابات التي يتم مراجعتها .

(٤) حساب جاري وزارة المالية

يتم إيداع جميع إيرادات الدولة لدى مؤسسة النقد العربي السعودي كما يتم الصرف عن طريقها فهي بمثابة البنك المركزي للدولة ووزارة المالية والإقتصاد الوطني هي همزة الوصل بين الوزارات والجهات الحكومية وبين مؤسسة النقد لذلك يتم توسيط حساب جاري وزارة المالية ويجعل مديناً بجميع إيداعات الجهات الحكومية لدى مؤسسة النقد .

كما يقيد بالجانب الدائن منه قيمة أوامر الدفع التي يرد عنها إشعارات من وزارة المالية والإقتصاد الوطني تفيد سحب شيكات عنها وتحويلها للصرف من قبل مؤسسة النقد .

القيود التي يكون فيها حساب جاري وزارة المالية مديناً :

من حساب جاري وزارة المالية إلى حـ / الصندوق

(عند إيداع متحصلات صناديق الجهة في المواعيد المقررة لذلك وإحضار فيشة الإيداع) .

من حـ / جاري وزارة المالية إلى حـ / الإيرادات (الحساب المختص)

(عند إيداع مبالغ لحساب الجهة بمؤسسة النقد مباشرة وتمثل إيرادات لها أو إلغاء إعتمادات مستندية سبق فتحها في سنوات سابقة قفلت حساباتها)

من حـ / جاري وزارة المالية

إلى حـ / المصروفات بالاستبعاد

(عند إيداع مبالغ لحساب الجهة بمؤسسة النقد وتمثل هذه المبالغ المحصل من المنصرف بالزيادة أو دون وجه حق في نفس السنة التي تم الصرف فيها)

من حـ / جاري وزارة المالية إلى حـ / العهد إعتمادات مستندية

(عند إلغاء أو تخفيض اعتمادات مستندية في نفس السنة التي تم الفتح فيها وبعد ورود موافقة وزارة المالية على الإلغاء)

القيود التي يكون فيها حساب جاري وزارة المالية دائناً :

من حساب أوامر الدفع

إلى حـ / جاري وزارة المالية

(وذلك بالنسبة لجميع أوامر الدفع التي تم سحبها ووردت عنها اشعارات من وزارة المالية والإقتصاد الوطني تفيد تحويلها للصرف)

من حساب أوامر الدفع

إلى حساب جاري وزارة المالية

(وذلك بقيمة أوامر الدفع المسحوبة على ذمة فتح اعتمادات مستندية وبعد ورود اشعار فتح الإعتماد المستندي من وزارة المالية)

- ينبغي مراعاة ما يلي لدى مراجعة حساب جاري وزارة المالية :

أ - التحقق من وجود نسخة اشعار الإضافة المؤيدة لادخال المبلغ بذمة مؤسسة النقد .

ب - في حالة ما إذا كانت المبالغ المودعة عبارة عن المبالغ الموردة لصندوق الجهة وجب التحقق من أن إيداع تلك المبالغ قد تم طبقاً للمواعيد المقررة في هذا الشأن .

جـ - إذا كانت المبالغ المحصلة عبارة عن استعادة ما سبق صرفه بالزيادة في نفس السنة المالية فيجب استبعادها من جملة مصروفات البند المختص اما المبالغ المحصلة لقاء ما سبق صرفه بالزيادة في سنوات مالية سابقة فتضاف للإيرادات ما عدا المبالغ الخاصة بالأعمال الجديدة التي يستغرق تنفيذها أكثر من سنة فتستبعد من مصروفاتها .

د - مراجعة مجموع الاشعارات بعد التأكد من صحتها على ما هو مدون بإذن

التسوية .

هـ - مراجعة القيد المدون بإذن التسوية والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي ومن أن المبالغ المحصلة قد اضيفت لحساباتها الصحيحة دون زيادة أو نقص وأنها مؤيدة بكافة المثبتات الرسمية .

(٥) حساب المستحقات العامة

عندما تؤدي وزارة أو جهة حكومية خدمات إلى جهة حكومية أخرى مثل خدمات البرق والبريد والمطبوعات الحكومية المستحقة قيمتها لوزارة المالية فعلى الوزارة أو الجهة التي قدمت لها الخدمة أن تحرر إذن تسوية يكون القيد من واقعه :

من حساب البند المختص

إلى حساب تسوية المستحقات العامة

- وفي هذه الحالة يجب مراجعة الإذن المشار إليه وفحصه مستندياً وحسابياً وفنياً للتأكد من سلامته .

أما الجهة التي قامت بتأدية الخدمة فيكون القيد بجعل حساب تسوية المستحقات العامة مديناً وحساب الإيرادات دائناً ويجب أن تتم المطابقة بين أرصدة هذه الحسابات دورياً وحتماً في نهاية كل سنة مالية قبل إعداد الحساب الختامي ويراعى عدم ترحيل المبالغ المقيدة بهذا الحساب إلى دفاتر السنة المالية التالية .

(٦) حساب المطلوبات

تم إنشاء حساب المطلوبات بموجب تعميم معالي وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم ١/١١/٤١٢٦ في ١٣٨٢/٥/٢٣هـ وذلك لقيد المبالغ التي تستحق للحكومة طرف الغير ويعود تسديدها للإيرادات إلا أنه يتعذر تحصيلها فوراً لسبب أو لآخر وقد كانت الجهات الحكومية تقوم بقيد هذه المبالغ بحساب العهد

تحت التحصيل لقاء إضافتها للإيرادات وهو الأمر الذي لا يتفق مع واقع الأمور ولا يعطي صورة صادقة عن الإيرادات ويتعارض مع الأساس النقدي المتبع في الحسابات الحكومية في المملكة .

وتلافياً لهذا الوضع فقد تم فتح حساب المطلوبات لقيد المبالغ التي تستحق للحكومة طرف الغير ولا يتم تحصيلها فوراً بالقيد الآتي :

من حساب العهد تحت التحصيل

إلى حساب المطلوبات

وعند التحصيل يتم القيد الآتي :

من حساب الصندوق (إذا كان التحصيل نقداً)

أو من حساب بنود مصروفات الميزانية (إذا كان التحصيل عن طريق الحسم من مبالغ مصروفة)

أو من حساب جاري وزارة المالية (إذا كان التحصيل عن طريق الإيداع بالمؤسسة)

إلى حساب الإيرادات

مع إلغاء القيد الأول لازالة المبلغ من حسابي العهد والمطلوبات بقيد عكسي على النحو الآتي :

من حـ / المطلوبات

إلى حساب العهد تحت التحصيل .

- ويجب الإهتمام بالمبالغ المقيدة بحساب المطلوبات باعتبارها تمثل إيرادات مستحقة للدولة وبحث أسباب عدم تحصيلها والتحقق من أن جميع المبالغ التي تم تحصيلها قد تم عمل تسوية عكسية عنها حيث أنه كثيراً ما يلاحظ تضخم هذا الحساب دون مبرر لعدم إجراء التسويات العكسية لازالة ما تم تحصيله فعلاً .

المبحث الثاني

تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية
وانعكاساتها على الحساب الختامي

تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وانعكاساتها على الحساب الختامي :

تكتسب الحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية أهمية خاصة وذلك لعلاقتها الوثيقة بنتائج تنفيذها وأثرها الواضح على تلك النتائج وانعكاساتها المؤثرة على الحساب الختامي وعلى مدى تمثيله للمركز المالي الحقيقي للدولة .

يؤكد ذلك أن من أهم عناصر الجانب المدين لحساب الخزانة العامة « الحقوق النقدية لدى الغير » والذي يتضمن جملة أرصدة حسابات العهد بأنواعها المختلفة (مستديمة ، مؤقتة ، تحت التحصيل ، اعتمادات مستندية ، ... إلخ)

وقد لوحظ من واقع الخبرة العملية ظهور أرصدة بحسابات العهد مضى على قيدها مدداً طويلة تزيد في بعض الحالات على عشر سنوات وذلك إما لعدم استكمال المستندات المؤيدة لصرفها أو لفقد هذه المستندات أو لعدم الاستدلال على من صرفت لهم تلك العهد وهو ما يؤكد أن مثل هذه المبالغ لا تعتبر بحال من الأحوال حقوقاً للدولة لدى الغير ومن ثم فإنها لا تمثل نقدية أو حقوقاً نقدية لدى الآخرين ، وإنما هي مبالغ تم صرفها خصماً على حسابات العهد ولم يتم تحميل المصروفات بها لسبب أو لآخر ، ومن ثم فإنه يتعين تحميلها للمصروفات وبمعنى آخر نقص (مجمع الوفورات) بما يقابلها أي أنها تمثل عنصراً سالباً بحساب الخزانة العامة وليس عنصراً موجباً كما تظهر بالحساب الختامي وهو الأمر الذي ينعكس أثره بوضوح على ميزان حساب الخزانة العامة للدولة ومن ثم على مركزها المالي لعدم تمثيله للحقيقة .

ومن جهة أخرى فإن استمرار ظهور بعض المبالغ بالجانب الدائن من حساب الخزانة العامة كحقوق للغير طرف الدولة وذلك بحسابات الأمانات بأنواعها المختلفة أو بالحسابات الجارية ، في حين أن بعض هذه المبالغ يكون مآله للإيرادات أو للازالة مقابل مبالغ مقيدة بحسابات العهد وهو الأمر الذي يؤثر

تأثيراً كبيراً على حسابات الميزانية وينعكس بوضوح على الحساب الختامي للدولة بعدم تعبيره عن الواقع .

وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن عدم العناية بفحص المبالغ المقيدة بالحسابات الخارجة على تنفيذ الميزانية وعدم تسويتها أولاً بأول ، والتراخي في تسوية أرصدة حسابات العهد فور انتهاء الغرض الذي صرفت من أجله وخصماً على مصروفات الميزانية المختصة كما أن عدم إزالة أرصدة الأمانات وتسوية أرصدة حساب المطلوبات وغيرها من الحسابات الجارية أولاً بأول وخصوصاً في نهاية كل سنة مالية ، ينعكس أثره على نتائج تنفيذ الميزانية وعلى الحساب الختامي للدولة ويمكن تلخيص هذه النتائج في النقاط التالية :

١ - وقوع تجاوزات مستترة نتيجة لخصم بعض المبالغ على حسابات العهد في حين كان يتعين تحميلها مباشرة على مصروفات الميزانية ، أو نتيجة للتراخي في تسوية مبالغ مقيدة بحسابات العهد تمثل مصروفات كان يتعين خصمها على الميزانية . وهو الأمر الذي يُفضى إلى عدم تمثيل المصروفات ومن ثم الحساب الختامي للواقع .

٢ - ظهور الإيرادات على غير حقيقتها وذلك في حالة تعلية بعض المبالغ التي تخص الإيرادات بحسابات الأمانات وعدم تسويتها مباشرة للإيرادات بسبب عدم استيفاء بياناتها أو إجراءاتها أو لأي سبب آخر .

٣ - خصم مصروفات تخص سنة مالية سابقة على سنة مالية لاحقة نتيجةً للتراخي في إزالة المبالغ المقيدة بحسابات العهد أولاً بأول ، وهو ما يفضي إلى تداخل عمليات السنوات المالية المختلفة والإخلال بقاعدة سنوية الميزانية .

المبحث الثالث

أهمية إجراء رقابة شاملة على الحسابات
الخارجة على أبواب الميزانية

أهمية إجراء رقابة شاملة على الحسابات الخارجة على أبواب الميزانية وتشتمل على :

أولاً - فحص السجلات والتأكد من صحة الأرصدة والمبالغ المقيدة بها:

قبل إيضاح أهم النقاط الواجب مراعاتها لدى مراجعة كل نوع من أنواع الحسابات الوسيطة نود الإشارة إلى أنه يجب إعطاء عناية خاصة للحسابات الوسيطة التي تظهر أرصدتها على غير طبيعتها وبمعنى آخر تظهر لها أرصدة شاذة فحسابات العهد هي حسابات مدينة بطبيعتها بمعنى أنه إما أن يكون رصيدها مديناً وفي حالة تسديد كافة المبالغ المقيدة بها لا يظهر لها أرصدة إلا أنه في بعض الحالات ونتيجة لارتباك القيد بالدفاتر أو تسديد بعض المبالغ بالزيادة عما سبق قيده بالجانب المدين يظهر رصيد هذه الحسابات دائناً وهو الأمر الذي يتعارض وطبيعة هذه الحسابات كذلك الحال بالنسبة لحسابات الأمانات فهي حسابات دائنة بطبيعتها وفي حالة إزالة كافة المبالغ السابق تعليتها بحساب الأمانات فإنه لا يظهر لتلك الحسابات رصيد بيد أنه في بعض الحالات يظهر رصيد هذه الحسابات مديناً نتيجة لارتباك القيد بالدفاتر أو لتكرار صرف بعض المبالغ المعلاة أو لصرف بعض المبالغ قبل قيدها بالجانب الدائن أوغير ذلك من الأخطاء الأخرى والتي يمكن تلافيها في حالة ما إذا قام الكاتب المختص بالتأكد من سابقة تعلية المبلغ المطلوب صرفه ومن استمرار بقائه بحساب الأمانات حسبما تقضي بذلك التعليمات المالية للميزانية والحسابات .

أما أرصدة حسابي الحوالات وأوامر الدفع فهي أرصدة دائنة بطبيعتها حيث من المفروض أن يتم القيد في الجانب الدائن من هذين الحسابين أولاً وبعد الصرف يتم القيد في الجانب المدين وفي حالة سداد جميع المبالغ المسحوب بها حوالات أو أمر دفع لا يظهر رصيد لهذين الحسابين إلا أنه في بعض الحالات تظهر

أرصدة مدينة للحسابين المذكورين نتيجة لعدم القيد بالدفاتر أولاً بأول حيث يتم في بعض الحالات سحب الحوالة أو أمر الدفع وصرف القيمة واثبات ذلك بالجانب المدين من هذين الحسابين قبل قيد أوامر اعتماد الصرف بالدفاتر وبالتالي القيد بالجانب الدائن من هذين الحسابين وهو الأمر الذي يتعارض مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وأحكام المادة (٤١) من التعليمات المالية للميزانية والحسابات والتي توجب قيد المستندات وأذون التسوية في جميع الدفاتر المختصة في نفس اليوم الذي يتم فيه سحب أوامر الدفع والحوالات أو اعتماد أذون التسوية .

مراجعة الحسابات الوسيطة في نهاية السنة المالية :

أ - **حسابات الأمانات** :

١ - يجب مقارنة أرصدة حسابات الأمانات المختلفة في نهاية السنة المالية موضع الفحص مع أرصدتها المماثلة في السنوات السابقة لايضاح مدى اضطراد ظاهرة تضخم هذه الأرصدة وذلك في حالة زيادتها من سنة إلى أخرى .

٢ - يجب التأكد من مطابقة أرصدة الدفاتر الافرادية لهذه الحسابات على أرصدتها الواردة بدفتر إجمالي الإمانات .

٣ - التأكد من قطع وضبط وترحيل بواقي هذه الحسابات إلى دفاتر السنة المالية اللاحقة .

٤ - التحقق من تنفيذ المادة (٦٥) من التعليمات المالية للميزانية والحسابات والتي توجب إزالة المبالغ المقيدة بحساب الأمانات في أقرب وقت ممكن ولا سيما في ختام السنة المالية واعتبار مدير الإدارة المالية أو رئيس المحاسبة مسؤول عن كل إهمال يحصل في هذا الشأن .

٥ - بعد صدور قرار وزير المالية والإقتصاد الوطني رقم ١٤٨٦/١٧ في

١٣٩٨/٣/٢٥هـ الذي حدد اشكال الضمانات في خطابات الضمان الصادرة من البنوك المحلية أو البنوك الخارجية على أن يقدم الضمان عن طريق بنك يعمل في المملكة والتعهدات الصادرة من شركات التأمين المتخصصة المعتمدة من مؤسسة النقد فيجب التحقق من عدم قبول ضمانات نقدية وتعليتها بحساب الأمانات نقدية إعمالاً للقرار الوزاري المشار إليه .

٦ - التحقق من عدم الخصم على المصروفات لقاء التعلية بحسابات الأمانات إعمالاً لمنشور تقفيل الحساب الختامي الذي يصدر سنوياً من وزارة المالية .

٧ - التحقق من إضافة أرصدة الأمانات مرتجع رواتب إلى الإيرادات المتنوعة أما بواقي مرتبات الشهر الأخير من السنة نفسها فإنها تورد في اليوم العاشر من الشهر الأول من السنة التالية ضمن إيداعات السنة التالية ولا تضاف بواقيها لحساب الإيرادات إلا في نهاية السنة التي تم فيها التوريد .

٨ - التحقق من أنه لم يتم تعلية المبالغ المستحقة لمصلحة معاشات التقاعد ومؤسسة التأمينات الإجتماعية وبنوك التسليف في حسابات الأمانات حيث يجب صرفها في نفس وقت صرف الراتب المحسومة منه .

٩ - التحقق من عدم وجود مبالغ معلاة في حسابات الأمانات يجب إضافتها للإيرادات .

١٠ - بالنسبة للمبالغ المعلقة يجب بحث أسباب عدم تسويتها واقتراح ما يكفل إزالتها .

ب - حسابات العهد :

١ - مقارنة أرصدة حسابات العهد في نهاية السنة المالية موضع الفحص مع الأرصدة المماثلة في السنوات السابقة لإبراز مدى تضخم بواقي أرصدة هذه الحسابات (في حالة وجود هذه الظاهرة) .

٢ - مطابقة مفردات بواقي العهد من واقع الدفاتر الإفرادية على المجموع المقابل لها في دفتر إجمالي العهد .

٣ - التحقق من أنه تم تسديد أرصدة العهد سلف مستديمة في نهاية السنة المالية ، وذلك فيما عدا السلف الموجودة لدى السفارات والملحقين العسكريين والتجاريين والثقافيين ، فيراعى أنه قد تم تصفيتها إلى أقصى قدر ممكن وترحيل بواقيها في أضيق الحدود مع مراعاة أن يكون هذا التسديد تسديداً حقيقياً وليس بالنقل إلى الحسابات الأخرى .

٤ - التحقق من تسديد أرصدة العهد سلف مؤقتة داخل السنة المالية المختصة وعدم ترحيل بواقيها إلا في أضيق الحدود وفي هذه الحالة يجب على المراجع التركيز على السلف التي مضى وقت طويل على صرفها وانتهى الغرض منها ولم يتم تسويتها فيقوم ببحث أسباب عدم تسويتها ويقترح العلاج المناسب في هذا الصدد .

٥ - التحقق من تسوية أرصدة حساب العهد اعتمادات مستندية خصماً على المصروفات في نهاية السنة المالية وعلى المراجع في هذه الحالة الاهتمام بفحص سجل مراقبة الاعتمادات المستندية (دفتر احصائي) والتأكد من انتظام القيد فيه في ضوء أحكام تعميمي وزارة المالية رقم ١٢٥٩/١٩/١ في ١٣٨٧/١/٢٦هـ ورقم ٤٩٩٤/١٩/١ في ١٣٨٨/٤/١٤هـ .

٦ - متابعة بعض المبالغ المقيدة في حسابات العهد منذ فترة طويلة وبحث أسباب عدم إزالتها واقتراح العلاج المناسب في هذا الشأن .

جـ - <u>الحسابات الجارية</u> :

١ - مقارنة أرصدة هذه الحسابات في نهاية السنة المالية مع أرصدتها في نهاية السنوات المالية السابقة لإبراز ظاهرة التضخم وازدياد أرصدتها في حالة وجود هذه الظاهرة .

٢ - بالنسبة لأوامر الدفع التي لم يرد عنها تبليغ من وزارة المالية بتحويلها للصرف يراعى التحقق من ترحيلها إلى دفاتر السنة المالية التالية مع التأكد من مصادقة إدارة حسابات المؤسسة والاعتمادات بوزارة المالية على بواقي تلك الأوامر بعدم سحب شيكات عليها .

٣ - بالنسبة للحوالات التي تبقى بدون صرف حتى نهاية السنة المالية يراعى التأكد من ترحيلها إلى دفتر الحوالات الخاص بالسنة الجديدة مع إيضاح كافة البيانات الخاصة بها على أن يتم هذا الترحيل إفرادياً وليس إجمالياً .

٤ - فحص ومتابعة المبالغ المقيدة بحساب المطلوبات وبحث الأسباب التي حالت دون تسوية المبالغ المقيدة بهذا الحساب .

٥ - التأكد من أن المبالغ المقيدة بحساب المستحقات العامة قد تم مطابقتها على ما يقابلها من مبالغ مقيدة بالوزارات والمصالح الحكومية المعنية .

٦ - التأكد من مطابقة حساب جاري وزارة المالية على رصيد حساب الجهة محل الفحص بالإدارة العامة للحسابات بوزارة المالية .

٧ - فحص سجل مراقبة الكفالات (سجل احصائي) والتحقق من انتظام القيد به ومراجعة الكفالات المقيدة بهذا الحساب ومطابقتها على خطابات الضمان المحفوظة لدى رئيس المحاسبة أو الموظف المختص كما يجب التأكد من أنه قد تم اثبات كافة البيانات التفصيلية الخاصة بالكفالات المقيدة به مع التثبت من أن خطابات الضمان سارية المفعول وأنه يراعى تجديدها قبل انتهاء تاريخ سريانها وذلك إلى أن ينتهي الغرض الذي قدمت من أجله .

ثانياً - <u>دراسة تضخم أرصدة الحسابات الخارجة على أبواب الميزانية من سنة لأخرى وأسبابها ومعالجتها</u> :

على الرغم مما تنص عليه المادة ٦٥ من التعليمات المالية المشار إليها وما

ينص عليه نظام الممثلين الماليين من ضرورة الاهتمام بفحص ومراقبة بواقي حسابات التسوية والعمل على تسويتها إلا أنه من الملاحظ استمرار تضخم أرصدة تلك الحسابات وذلك للأسباب الرئيسية الآتية :

١ - التراخي في متابعة المبالغ المقيدة بهذه الحسابات واتخاذ ما يلزم من إجراءات لتسديدها .

٢ - التوسع في استخدام حسابات التسوية في حين أنه من المفروض عدم القيد بها إلا في الحالات الضرورية ومن ذلك على سبيل المثال التوسع في الصرف خصماً على حساب العهد سلف مؤقتة في حالات كان بالإمكان صرفها مباشرة لأصحاب الحقوق مما أدى إلى تضخم رصيد حساب العهد سلف مؤقتة .

٣ - فقد بعض المستندات المؤيدة للتسديد وتراخي الجهات المختلفة في اتخاذ إجراءات تسديدها بموجب صور المستندات أو بموجب مستندات بدلاً عن فاقد في ضوء ما يقضي به قرار مجلس الوزراء رقم ١١٥٧ لعام ١٣٩٠هـ السالف الإشارة إليه تفصيلاً في موضع آخر من هذا الكتاب .

٤ - صرف كامل استحقاقات المتعاقدين مع الحكومة على شكل دفعات دورية تمثل ١٠٠٪ من قيمة ما تم انجازه من أعمال وفي كثير من الحالات تستحق بعض المبالغ على المتعاقدين كغرامات تأخير واشراف وغيرها تفوق قيمتها مقدار قيمة المستخلص الختامي المستحق للمتعاقد مما يضطر الجهات الحكومية إلى قيد المبالغ المستحقة لها بحسابي العهد تحت التحصيل والمطلوبات إلى أن يتم تحصيلها وقد تستغرق عملية التحصيل سنوات عديدة .

قائمة المراجع

١ - مراجعة الحسابات الحكومية وتطبيقاتها العملية في المملكة العربية السعودية - للأستاذ عباس زاهر - من مطبوعات ديوان المراقبة العامة ربيع الأول ١٤٠٣هـ - يناير ١٩٨٣م .

٢ - الحسابات الحكومية - للأستاذ نور الدين حافظ - مطبوعات معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية .

٣ - الحسابات الحكومية في المملكة العربية السعودية - للأستاذ محمد عبدالله الشريف ، والأستاذ عبدالعزيز الامام - مطبوعات معهد الإدارة العامة .

٤ - الأنظمة والتعليمات المالية السارية بالمملكة العربية السعودية :

- نظام مجلس الوزراء .
- نظام ديوان المراقبة العامة .
- التعليمات المالية للميزانية والحسابات وتعديلاتها - الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني بالمملكة العربية السعودية .
- قرارات مجلس الوزراء وتعليمات وزارة المالية والاقتصاد الوطني بشأن النواحي المالية في المملكة العربية السعودية .
- نظام الممثلين الماليين بالمملكة العربية السعودية .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

8

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان الرقابة المالية
بالجمهورية العراقية

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

المقدمة :

من المفروض ان لاتخرج نفقات وايرادات الوحدات المحاسبية في الدولة عن مجموعة حسابات معاملات الموازنة ، عملا بقاعدة التخصيصات المعتمدة (نظرية الاموال المخصصة) ، الا ان قبول هذا المبدأ كاساس للتنظيم المحاسبي في الحسابات الحكومية ، يصطدم بنواحي قانونية وواقعية مما اضطر معه الى اللجوء الى حسابات وقتية تتوسط بين عملية الدفع والقبض الفعلي ، اطلق عليها التعليمات الحسابية الملحقة بقانون اصول المحاسبات العامة في العراق اسم (السلف والامانات) كاجراء لابد منه لتنظيم المعاملات المالية في الدولة ، اذ ان حساب السلف بشكله القانوني والاساس الذي اعتمد لاقراره يتضمن ارتباطا قانونيا متينا مع التخصيصات المعتمدة في الموازنة ، وان صلاحيات الادارات الحكومية في اللجوء الى هذا الحساب ينبغي ان تكون مقيدة بالاغراض المقررة في الموازنة اذ انها تعتبر مرحلة اولية تعقبها مرحلة الصرف النهائية . ولكن ليس بالضرورة ان ينطبق هذا المبدأ على الامانات ، حيث انه ليس شرطا ان يرتبط فرض الحصول على الامانة بحساب الموارد - اي تحصيل الايرادات المقررة في الموازنة .

ومما مر بيانه تتضح اهمية الرقابة والسيطرة على هذا النوع من الحسابات ، وضرورة وضع قواعد واجراءات رقابية ووقائية سنأتي الى شرحها لاحقا ، اضافة الى اصدار تعليمات وقرارات مالية وادارية تضمن سير العمل وتمنع حدوث الاختلاسات والاخطاء وتوفر بيانات ومعلومات حقيقية ودقيقة .

العنصر الاول :

ماهية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية :

استنادا الى القواعد المحاسبية العامة فأن الاصل أن تكون كافة مصروفات ادارات الدولة مقيدة بالمشاريع والخدمات المقررة في جداول مصروفات الميزانية التخمينية ، وأن يكون حجم الانفاق في حدود التخصيصات المعتمدة ،

اذ من الملاحظ بالنسبة الى حسابات الموازنة أن مصروفات الدولة يجب خصمها من الاعتمادات المخصصة لها ، كما يتعين اضافة ايراداتها الى انواعها المحددة ، كذلك فأن الاصل في المدفوعات أو المقبوضات النقدية أن تكون نهائية أو غير معلقة على تسويات وتصفيات لاحقة ، الا أنه يوجد هناك مبالغ تصرف واخرى تحصل لايمكن خصمها على مصروفات الموازنة أو اضافتها الى ايراداتها بشكل نهائي لعدة اسباب سنأتي على شرحها وبيانها لاحقا .

وعليه فأن القبول هذا المبدأ كأساس في التنظيم الحسابي لمعاملات اجهزة الدولة يصطدم بعقبات عملية وشكلية أو قانونيه متعددة ، تؤدي الى نشوء الحاجة الى استخدام حسابات خاصة تسجل فيها المدفوعات والمقبوضات غير الناشئة عن معاملات الميزانية أو المعاملات المالية المعلقة على تسويات وتصفيات لاحقة ، وقد جرت العادة على تسمية مثل هذه الحسابات الوسيطة بحسابات خارج الميزانية ، أو بحسابات معاملات الموقوفات ، وقد تحتوي على ماتحوزة الوحدة من موجودات وحقوق لدى الغير ، وماعليها من التزامات للاخرين .

وتشمل حسابات خارج الموازنة مجموعتين (الحسابات الشخصية ، والحقيقية) وتعكس ارصدتها الحسابات التي تصور المركز المالي للوحدة في لحظة زمنية معينة ، غالبا ماتكون نهاية السنة المالية وتشمل هذه الحسابات مايلي :-

١ - السلف :

يتكون هذا الحساب من مجموعات متعددة من الحسابات الفرعية تحكم كل منها قواعد قانونية خاصة أو عرفيه عامة مثبتة في التعليمات الحسابية الصادرة في ظل القانون المالي السائد (قانون اصول المحاسبات العامة) ، وتتغير هذه التعليمات لبروز الحاجه أو حصول مستجدات أو زوال الاسباب التي دعت الى نشوئها . ويمكن تلخيص الاسباب الموجبة التي تبرّر استخدامها بما يلي :-

- تعذر التوثيق المستندي .
- استجابة للعقود والاتفاقيات التي تتطلب دفعات مقدمة .

— عدم امكانية تحديد الصرف النهائي بصورة دقيقة (المشتريات ، نفقات السفر والايفاد) .

— وجود نصوص قانونية (صرف سلفة أو قرض موقت في سنة مالية على حساب السنة المالية التالية بعد استحصال موافقة وزير المالية) .

— اسباب خاصة (الزواج ، اداء فريضة الحج) .

— ضمان استرداد ديون الدولة (كالمبالغ التي تترتب بذمة الموظفين عن المخصصات التي دفعت لهم من قبل الجامعات والمعاهد التي تخرجوا منها ، مبالغ المكافآت التقاعدية للمعادين الى الخدمة) .

٢ - الامانات :

كذلك يتكون هذا الحساب من مجموعات متعددة من الحسابات الفرعية يحكم كل منها قواعد خاصة مثبتة في التعليمات الحسابية الصادرة في ظل القانون المالي السائد (قانون اصول المحاسبات العامة) ، كما ان عدد الحسابات الفرعية التي يتكون منها هذا الحساب غير ثابت هو الاخر ، ويمكن تلخيص الاسباب الموجبة التي أدت الى استخدام هذا الحساب بمايلي :-

— عدم امكانية تحديد الايراد النهائي بصورة دقيقة (أمانات ضريبة الدخل) .

— مجهولية مصدر الايراد ، او عدم تكامل مقومات قبول الايرادات النهائية .

— ضمان تسديد ديون الشخص الثالث بذمة منتسبي الوحدات الحسابية .

— ضمان تحصيل ايرادات وحقوق وموجودات الدولة بذمة الغير .

العنصر الثاني :

مكونات الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية :

أن تصنيف الحسابات في النظام المحاسبي الحكومي كما اورده النظام المالي الموحد للدول العربية الصادر عن المؤتمر العلمي السادس للعلوم الادارية المنعقد في القاهرة خلال الفترة (٢٧/كانون الاول/١٩٧٢) يتلخص بمايلي :-

١ - المجموعة الاولى : حسابات الموازنة ، وتحتوي على المجموعات التالية من الحسابات :-

أ - الاستخدامات : وتشمل النفقات الجارية والرأسمالية .

ب - الموارد : وتشمل الموارد الجارية والرأسمالية .

٢ - المجموعة الثانية : الحسابات الوسيطة ، وتحتوي على المجموعات التالية من الحسابات :-

أ - الحسابات الوسيطة المدينة (السلف) .

ب - الحسابات الوسيطة الدائنة (الامانات) .

وقد استخدم منظم الحسابات في العراق تصنيفا مماثلا ، حيث صنف الحسابات الحكومية الى مجموعتين رئيسيتين هي :-

١ - المجموعة الاولى : حسابات معاملات الميزانية ، وتشمل الاستخدامات والموارد .

٢ - المجموعة الثانية : حسابات الموقوفات (حسابات معاملات الخزائن) اي الحسابات خارج ابواب الميزانية وتشمل الحسابات التالية :-

أ - الحسابات التحقية المدينة (السلف) - سلف متنوعة ، سلف مستديمة ، سلف الزواج ، سلف الخطة الاقتصادية ، سلف المكافأة التقاعدية ، سلف الاختلاس) .

ب - الحسابات التحقية الدائنة (الامانات) - تأمينات ضمان الحقوق ، امانات المقاولين ، الامانات الخاصة ، امانات التمويل ، الامانات المؤقتة ، تأمينات تحصيل الايرادات ، الامانات الجارية ، تأمينات ضمان الموجودات .

ج - الحسابات الجارية : وتمثل علاقة بين طرفين تتضمن تسجيل كل منهما مايدفعه او يقبضه نيابة عن الطرف الاخر في حساب خاص يفتح بأسمه في سجلاته ، وتم تسديد الحساب الجاري في مواعيد يحددها الطرفان عند الاتفاق على فتح الحساب بينهما ، اذن فهو في حقيقته حساب ذمم لجهات معينة ، وينقسم بدوره الى مجموعة من الحسابات الفرعية -

الحسابات الجارية الخارجية ، الحسابات الجارية الداخلية الحسابات الجارية التجارية ، الحسابات الجارية بين الخزائن ، الحسابات المتبادلة .

د - القروض والديون : قد يصادف ان تمر الدولة في ظروف اقتصادية ومالية صعبة تجعل صادراتها الاعتيادية في الميزانية عاجزة عن تغطية نفقاتها فتضطر الى الاستعانة بالقروض لتوفير السيولة النقدية للخزينة العامة ، وتقسم بشكل عام الى قروض خارجية ، قروض داخلية ، قروض الخزينة بذمة المؤسسات والمصالح شبه الرسمية .

هـ - حوالات الخزينة .

و - الصندوق .

ز - الحساب الجاري مع البنك .

العنصر الثالث :

تأثير الحسابات خارج الميزانية وانعكاساتها على الحساب الختامي :

مع أن حساب السلف لايمثل بصورة اعتيادية انفاقا مباشرا على حساب الاعتمادات المخصصة في الموازنة ، غير ان صلاحيات الادارات الحكومية في اللجوء الى هذا الحساب يجب ان تكون مقيدّة بالاغراض المقررة ، مع مراعاة الاعتمادات المخصصة لهذه الاغراض ، باعتبار ان عملية التسليف تعتبر من الناحية القانونية مرحلة اولية ، تعقبها مرحلة الصرف النهائي على حسابات معاملات الميزانية اقتضتها ظروف عملية او قانونية معينة عدا حالات التسليف للاغراض الشخصية .

والواقع ان حساب السلف بشكله القانوني والاساس الذي اعتمد لاقراره ، يتضمن ارتباطا قانونيا متينا مع التخصيصات المعتمدة في الموازنة لتنفيذ مشاريع او خدمات معينة .

وعليه فأن مصروفات الوحدات المحاسبية بأنواعها كافة يفترض ان تكون ضمن نطاق حسابات معاملات الموازنة ، وان تسجل على الحسابات المخصصة ضمن الفصل او المادة ، ولايلجأ الى توسيط حساب السلف الا عندما يتعذر الصرف المباشر لاحد الاسباب الموجبة المذكورة آنفا .

أما الامانات فتنشأ لضمان ايرادات وحقوق وموجودات الادارات الحكومية لدى الغير ، او لضمان حقوق الطرف الثالث لدى الغير من قبل الوحدات الحسابية لتلك الادارات ، او لقيد المبالغ التي تستلم على حساب الايرادات النهائية المتوقع ترتبها بذمة الغير ، عندما تحول ظروف خاصة دون جبايتها بصورة مباشرة .

ويبقى هذان الحسابان موقوفين الى ان تجري تسويتهما مع المصروفات او الايرادات النهائية ، ومن ذلك نستنتج ، انه كلما تضخم رصيدهما ينعكس تأثيره على حساب قياس النتيجة ، وذلك لعدم ظهور المصروفات النهائية والايرادات النهائية على حقيقتهما ، كما يدل ايضا على ضعف اجراءات المتابعة لتصفية الانواع غير الثابتة منهما ، هذا اضافة الى ان التأخير في تصفيتهما له تأثيره المباشر على السيولة النقدية للوحدة ، وبالتالي عدم القدرة على مواجهة الالتزامات في وقتها المحدد مما يضطر معه الى الافتراض .

واخيرا فأن تضخم الرصيد وقدمه يؤدي بالنتيجة الى تحقيق خسارة نتيجة التلف ، هذا من الناحية المالية ، اما من الناحية الادارية فله آثاره السلبية على دقة تقديرات وتخمينات الموازنة للفترة اللاحقة ، كما ان المركز المالي قد لايكون معبرا عن الواقع بحكم ماتشوب هذه الارصدة من احتمالات عدم التحصيل .

العنصر الرابع :

دور ديوان الرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية :

ان ديوان الرقابة المالية يقوم بمهام الرقابة على الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية من خلال هيئات الرقابة المالية المتواجدة في الادارات والجهات الخاضعة للرقابة ، حيث تكلف تلك الهيئات بتنفيذ برامج التدقيق المزودة بها والمعدة لهذا الغرض ، سواء كان ذلك خلال التدقيق الدوري او التدقيق الختامي .

ومن بين فقرات برامج التدقيق يجري اخضاع الحسابات المذكورة الى الرقابة والفحص ، حيث يجري التركيز على الخطوات والاجراءات الرقابية التالية :

١ - الرقابة على السلف :

ان لكل نوع من انواع السلف خصوصية خاصة ، ولاجل ضمان الرقابة عليها لابد من معرفة الاساس القانوني لنشوئها والضوابط والاجراءات المتعلقة بها نذكر منها مايلي :-

أ - تحديد مواعيد وظروف قبول التسليف .

ب - تحديد صلاحية التسليف .

ج - تحديد أسس تعيين مبلغ السلفة .

د - تحديد مواعيد استرداد السلفة .

هـ - تأمين الرقابة المطلوبة على السجلات الحسابية الخاصة بالسلف .

الاجراءات الرقابية :

يمكن تقسيم الاجراءات الرقابية على السلف الى نوعين رئيسيين هما :

١ - اجراءات سابقة لدفع السلفة : ويمكن تلخيصها بالنقاط التاليه :

أ - عدم اللجوء الى توسيط حساب السلف الا عند تعذر الصرف المباشر .

ب - ان يكون الغرض من الصرف مقررا في الموازنة وله تخصيص مصدق ومحدد

ج - توفر الصلاحيات .

٢ - اجراءات لاحقة لدفع السلفة : وتعتبر هذه الاجراءات اصعب من النوع الاول، لكونها غير مرتبطة بالدفع . وتكمن اهميتها في المتابعة الجدية والمستمرة لاسترداد وتسوية السلفة والعمل على تلافي تراكمها ، وبالتالي تعذر تصفيتها . وهناك تأكيدات بهذا الشأن على مختلف المستويات ، الادارة المعنية ، وزارة المالية ، ديوان الرقابة المالية ، الجهات العليا ، تهدف الى التشديد على اتباع هذا النوع من الاجراءات . فقد فرضت عقوبات عديدة ، منها الغرامة التأخيرية ، والعقوبات الانضباطية بحق المقصرين ، كما قام هذا الديوان من جانبه بالتعميم على كافة هيئاته الرقابية بأيلاء هذا الموضوع اهمية خاصة، وتزويد دائرة تدقيق النشاط المختص بتقرير فصلي عن حجم التسوية والتصفية في مبالغ السلف، وتوحيد هذه التقارير على مستوى دوائر الدولة لدراستها من قبل لجنة خاصة يمثل فيها الديوان ، واعلام الجهات العليا في الدولة بالموقف .

وقد اعتمد برنامج خاص بصدد الاجراءات التدقيقية يتضمن ضرورة مطابقة الحسابات الاجمالية للسلف مع الحسابات الفرعية لها ، اضافة الى اعداد الكشوفات والتحاليل التفصيلية حسب اعمار هذه السلف ، مع بيان الاجراءات الادارية المتخذة بشأن تصفيتها ، علاوة على استحصال تأييدات من الجهات المدينة برصيد السلف لديها .

٢ - الرقابة على الامانات :

ان الامانات كالسلف بسبب بقائها موقوفة لفترة معينة فأنها بحاجة الى الرقابة الكافية لحين تسويتها مع الايراد النهائي ، او اعادتها الى اصحابها في حالة استحقاقها ، وبحكم سعة القاعدة وطول المدة التي تبقى الامانات موقوفة ، فأنها تحتاج الى اجراءات رقابية متعددة ، لاجل السيطرة عليها وعدم فسح المجال لسوء التصرف بها . كذلك ، وكما هو الحال بالنسبة للسلف ، فأن لكل نوع من انواع الامانات خصوصية خاصة . لذا ، وبهدف ضمان الرقابة الفعالة ، يجب تحليل حسابات الامانات الى مجموعة من الحسابات الفرعية ، حيث يساعد ذلك في تحديد العناصر ذات العلاقة المباشرة بالرقابة عليها . ومن ابرز هذه العناصر مايلي :-

أ - اقتران قبول الامانات بالتشريع .

ب - تحديد مواعيد اعادة الامانات .

ج - تأمين كفاية اجراءات السيطرة والرقابة الداخلية اللازمة على السجلات الحسابية الخاصة بالامانات .

ويمكن تقسيم هذه الاجراءات الى قسمين رئيسين هما :

اولا : اجراءات رقابية قبل استلام الامانة وتتركز فيما يلي :

(١) عدم اللجوء الى توسيط حساب الامانات الا عندما يتعذر تبويب مبلغ الايراد لحساب الايراد النهائي .

(٢) التحقق عند تسلم الامانة من توافر الظروف المعتمدة في التشريعات والتعليمات التي تسمح بأستلامها .

ثانيا : اجراءات رقابية بعد استلام الامانة : وعادة ماتكون هذه الاجراءات اصعب من ألاجراءات الرقابية قبل استلام الامانة ،

حيث انها لاتكون مرتبطة بالاستلام بل تكون موقوفة في سجلات الوحدة الحسابية وذمة عليها ، واهميتها تكمن في امور عديدة أهمها عدم اجراء المتابعة الجدية والمستمرة للامانات التي تسقط حقوق اصحابها ، والتي يفترض تسويتها مع الايراد النهائي، سواء كانت قبل فترة التقادم القانونية او بعدها ، وبالتالي تؤدي الى تراكم الامانات ، ولسهولة الرقابة عليها في هذه المرحلة يمكن تقسيم الاجراءات الرقابية الى قسمين :

(١) اجراءات الرقابة على الامانات التي تمر فترة التقادم عليها ، وهي عبارة عن المتابعة المستمرة لحين تسويتها او ردها الى اصحابها ، حسب الحالة التي فيها ووفق التعليمات النافذة .

(٢) اجراءات الرقابة على الامانات التي مرت فترة التقادم عليها ، توجب التعليمات المالية على الوحدة الحسابية في نهاية كل سنة مالية الفحص والتمحيص والتحري عن كافة الامانات التي مرت مدة التقادم عليها (٥ سنوات) من انتهاء الغاية التي من اجلها استلمت ، ولم يراجع اصحابها لقبضها ، واتخاذ مايلزم لقيدها ايرادا نهائيا للخزينة .

وهنا لابد من الاشارة الى حملة تصفية السلف والامانات المتراكمة التي بدأت منذ منتصف عام ١٩٨٥ ، حيث اتخذت اجراءات متعددة لتصفيتها من خلال تشكيل لجان وزارية ولجنة مركزية في وزارة المالية ممثلا فيها الديوان ، تقدم اليها تقارير فصلية عن سير التصفية ، وترفع تقرير موحد الى الجهات العليا بشأن الموقف بالنسبة لكل وزارة .

ان نتائج اعمال الرقابة على السلف والامانات يجري تبليغها الى الادارات المعنية ضمن نتائج العمل الرقابي بموجب التقارير الرقابية الصادرة بهذا الشأن .

أضافة الى ذلك فأن التقرير الذي يعده هذا الديوان عن الحساب الختامي السنوي للدولة يتضمن الاشارة الى نتائج الفحص الاجمالي والمتمثلة بحجم ارصدة السلف والامانات والحسابات الجارية ، نتائج تحليلها ، الارصدة

الموقوفه لاخر خمس سنوات ، الجهود المبذولة للتصفية ، والتأكيد علــــى بذل الجهود اللازمة للمتابعة .

واخيرا فأن اجراءات الرقابة لاتقف عند مرحلة ابلاغ الملاحظات الرقابيــــة ضمن التقارير ، وانما تستمر بمرحله لاحقة تتمثل بمتابعة الاجراءات المتخذة بصدد الملاحظات المثبتة في التقارير ، ومدى كفاية الخطوات والسبل المتخذة في الادارات المعنية بهذا الصدد .

أما اسباب تضخم ارصدة السلف والامانات من سنة لاخرى فيمكن ان تعزى الى الاسباب التالية :

١ ـ عدم ادراج التفاصيل الكافية في السجلات .

٢ ـ عدم وجود مستندات اصولية كافية للتسوية او للاسترداد .

٣ ـ عدم مراجعة صاحب الامانة لاستلامها .

٤ ـ ضعف المتابعة وعدم استقرار الكادر الحسابي وعدم المامه ودرايتـــــه بالتعليمات .

٥ ـ التوسع في استخدام حساب السلف والامانات عند تعذر الصرف المباشـــر او عدم وجود او كفاية الاعتماد المخصص في الموازنة ، او عدم معرفة مصــدر الايراد .

٦ ـ حالات الوفاة او الانقطاع عن الدوام ومجهولية عنوان من بذمته سلفـــة او صاحب الامانة .

٧ ـ اهمال الموظفين الماليين والاداريين وعدم تعاونهم في تصفية السلــــف والامانات من حيث :

ـــ تزويد كتب براءة الذمة للموظفين الذين تنهى خدماتهم دون التأكيد على استحصال السلف المترتبه بذمتهم .

ـــ عدم ادارج رصيد السلفة في شهادة آخر راتب عند نقل الموظف .

ـــ الخلط بين سلف الموظفين والسلف المتنوعة .

ـــ عدم الاشارة الى رقم وتاريخ مذكرة أذن الدفع التي تم بموجبها دفـع السلفة عند رد السلفة او تسويتها .

ـــ ضعف الرقابة على حساب السلف بسبب عدم استخدام نظام الاستقـــــلال المحاسبي .

— عدم اجراء مطابقة رصيد السلف على المستوى الاجمالي والموعى بين الوحدات الحسابية والخزائن المرتبطة بها .

— عدم فتح حساب على مستوى الاشخاص في الوحدات الحسابية المرتبطة بالخزينة .

— الخلط بين السلف غير مستحقة الاسترداد والتسوية كسلف الزواج ، والسلف الاخرى مستحقة الاسترداد او التسوية ، والسلف المستحقة الموقوفة .

— ظهور بعض الارصدة المغايرة لطبيعتها على مستوى الاشخاص بسبب الخلط بين الحسابات الفرعية .

— ادراج حسابات تحت التسوية المدينة مثل النقص في الصندوق او المخزون ، والايرادات المستحقة والمصروفات المدفوعة مقدما ، التي لاعلاقة لها بالموازنة العامة مع حساب السلف بالرغم من ان طبيعة هذه الحسابات تختلف عن طبيعة السلف .

— الخلط بين الامانات التي لم ينته الغرض من استلامها وغيرها من الامانات التي انتهى الغرض من استلامها . ادراج حسابات تحت التسوية الدائنة ، مثل الزيادة في الصندوق والمخزون والايرادات المستلمة مقدما والمصروفات المستحقة مع حساب الامانات ، بالرغم من ان طبيعتها تختلف عنها .

العنصر الخامس :

التوصيات :

١ - عدم التوسع في الصرف على حساب السلف والتقيد التام بالتعليمات الحسابية الصادرة في ظل القانون المالي السائد .

٢ - التأمين على السلف التي تشك الوحدة في أمر تسويتها او استردادها .

٣ - تشجيع ومكافأة الموظفين الماليين القائمين بتصفية الموقوفات من السلف والامانات .

٤ - فرض عقوبات انضباطية على المقصرين .

٥ - مطالبة الاقسام المالية بتقديم تقارير متابعة فصلية بشأن اجراءات التصفية واسباب الاخفاق التي تواجههم ومقترحات معالجتها .

٦ - التحقق من الارصدة الفعلية للسلف والامانات على مستوى الاشخاص المثبتة في سجلات الوحدة عند استردادها او تسويتها لضمان عدم ظهور ارصدة سالبة .

٧ - التأكد من صحة التسويات والالتزام بالتوقيتات الحسابية الخاصة بالسلف والامانات .

٨ - التمييز بين السلف والامانات ذات الطبيعة الدائمة وغيرها .

٩ - التأكيد على هيئات الرقابة المالية على الالتزام بتطبيق البرنامج الخاص بتدقيق السلف والامانات وتصفيتها وتقديم تقارير فصلية بذلك .

١٠- التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي على الادارات الحكومية كلما كان ذلك ممكنا بهدف تأمين العناصر الاساسية للرقابة على السلف والامانات وتسهيل مهمة التثبيت من مواعيد استحقاق او تسوية السلف ورد الامانات .

الخاتمة :

واخيرا فأن الاصل ان تكون كافة مصروفات وايرادات الوحدات الحكومية ضمن حسابات الميزانية ، الا انه للاسباب والظروف الموضحة في اعلاه ، فأنه يتعذر احيانا قيد معاملات الصرف والقبض لبعض انواع المدفوعات او المقبوضات مباشرة لحسابات معاملات الميزانية .

عليه يجري اللجوء الى توسيط استخدام حسابات السلف والامانات (حسابات خارج معاملات الميزانية) لمثل تلك المعاملات ، على ان يلجأ الى توسيطها واستخدامها للحالات المبررة وفي ضوء التعليمات وفي اضيق الحدود .

عليه فأن اهمية الرقابة على حسابات خارج الميزانية تكمن في الاسباب المبررة لنشوئها ، وماتتطلبه من تعليمات واضحة ودقيقة ، واجراءات رقابة داخلية ، تحكم ظروف استخدامها وفقا للائحة المقررة لها ، وصلاحيات الادارات الحكومية في اللجوء اليها ، وتوفير اجراءات سيطرة فعالة لحصرها وتحليلها من واقع السجلات المعتمدة ، ومتابعة تسويتها وتصفيتها وتحديد الموقوف منها واسبابه .

المصادر

١ - المحاسبة الحكومية - الاسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع تحديد انواع الحسابات الحكومية في العراق - تأليف حنا رزوقي الصائغ ١٩٧٦ .

٢ - المحاسبة الحكومية - بين الجوانب النظرية والتطبيق العملي - تأليف جواد خليل رشيد ١٩٧٥ .

٣ - تعاميم الجهات المركزية في الدولة بشأن تصفية حسابات السلف والامانات.

٤ - تعليمات وزارة المالية بشان تصفية حسابات السلف والامانات(لعام ١٩٨٩).

٥ - تعاميم ديوان الرقابة المالية بشأن متابعة تصفية حسابات السلف والامانات (لعام ١٩٨٨ و ١٩٩٠) .

٦ - البحث الموسوم (الرقابة على السلف والامانات) معد من قبل الطالب جمال ابراهيم نجم كأحد متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات / جامعة بغداد .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية
على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

9

بحث مختصر

أعد البحث: ديوان المحاسبة
بدولــة قطــر

دولة قطر

ديوان المحاسبة

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية
على حسابات خارج الميزانية
" حسابات الخزانة "

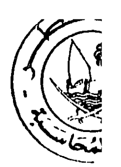
شعبان ١٤١٠

آذار (مارس) ١٩٩٠



على حسابات خارج الميزانية
"حسابات الخزانة"

صفحة	المحتويات



(الفصل الأول)

"ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية"

لما كانت الميزانية العامة للدولة، تتضمن في أبوابها كلا من الايرادات العامة والمصروفات العامة، فان "حسابات الخزانة"، تشمل بالتالي كافة الحسابات الأخرى الخارجة عن أبواب الايرادات والمصروفات.

وحيث أن كلا من الايرادات والمصروفات، تعتبر حسابات سنوية مقطوعة، تبدأ مع بداية السنة المالية، وتنتهي في نهايتها، تمشيا مع قاعدة فصل السنوات المالية، الا أن حسابات الخزانة تمثل حسابات جارية، يبدأ كل منها مع فتح الحساب، سواء كان في أول السنة المالية أو خلالها، وترحل أرصدتها من سنة لأخرى، ولاتنتهي الا باقفال الحساب، سواء في نهاية السنة المالية أو خلالها.

وكما أن الايرادات، تمثل الجانب الدائن من حسابات الميزانية، وتمثل المصروفات الجانب المدين منها، ويمثل الفرق بينهما في نهاية السنة المالية قيمة الوفر أو العجز الناتج عن تنفيذ الميزانية، فان حسابات الخزانة، تتضمن أيضا حسابات دائنة ومدينة. وتظهر أرصدة الحسابات المدينة كأصول (موجودات) ضمن قائمة المركز المالي للدولة، في حين تظهر أرصدة الحسابات الدائنة كخصوم (مطلوبات) ضمن هذه القائمة.

من هذه المقدمة، يمكن بيان ماهية الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية، بأنها

كافة الحسابات الجارية، التي ترحل أرصدتها من سنة لأخرى، وتظهر في جانبي الأصول والخصوم من قائمة المركز المالي للدولة.



(الفصل الثاني)

"مكونات الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية"*

يمكن القول بصفة عامة، أن الحسابات خارج الميزانية، تتكون من ثلاثة أنواع رئيسية من الحسابات، هي:

- الحسابات المدينة ، وتمثل جانب الأصول من قائمة المركز المالي للدولة.
- الحسابات الدائنة ، وتمثل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي للدولة.
- الحسابات النظامية ، وهي الحسابات الدائنة أو المدينة التي لها مقابل.

وفيما يلي، بيان موجز لطبيعة ومكونات هذه الحسابات، طبقا للنظام المالي المتبع في دولة قطر.

أولا : الحسابات المدينة (الأصول)

يتضمن جانب الأصول من قائمة المركز المالي للدولة، الحسابات المدينة الآتية :-

١ - حسابات البنوك

تشمل حسابات البنوك الحسابات الجارية للحكومة المركزية لدى البنوك المحلية، والتي يتم بواسطتها قيد الايرادات العامة، وصرف النفقات العامة للحكومة. ويطلق عليها في دولة قطر اسم "حساب الحكومة الموحد". وقد لجأت الحكومة الى فتح هذه الحسابات الجارية لدى البنوك المحلية، لعدم وجود بنك مركزي للدولة، يتولى هذه المهمة، وعدم قيام مؤسسة النقد القطري بأعباء هذه الوظيفة نيابة عن البنك المركزي، حيث يقتصر نشاط هذه المؤسسة - في الوقت الحاضر - على عملية اصدار النقد ومراقبة البنوك العاملة في الدولة.

---

* نركز في هذا البحث ، على الأساس التطبيقي الذي تأخذ به وزارة المالية والبترول بدولة قطر، في مجال تبويب هذه الحسابات.



٢ - حسابات الاستثمارات

تتضمن هذه الحسابات أنواع الاستثمارات الآتية :-

- الودائع تحت الطلب وقصيرة الأجل لدى البنوك المحلية والخارجية .
- الودائع طويلة الأجل ، وشراء السندات الأجنبية .
- حقائب الاستثمار المختلفة .
- حصص الدولة في أسهم شركات وطنية وأجنبية في داخل قطر وخارجها.

وتعتبر هذه الاستثمارات من ضمن حسابات الحكومة، وتظهر كأصول ضمن قائمة المركز المالي للدولة، حيث أن ادارة هذه الاستثمارات جزء من أعمال وزارة المالية والبترول، نظرا لعدم وجود هيئة استثمارات مستقلة، تتولى هذه المهمة نيابة عن الحكومة . والجدير بالذكر أن أصول هذه الاستثمارات هي التي تعتبر من ضمن حسابات خارج الميزانية . أما عائداتها فتعتبر جزءا من الايرادات العامة، وبالتالي فهي من ضمن حسابات الميزانية .

٣ - حسابات القروض (المدينة)

وتشمل هذه الحسابات القروض المحلية التي تقدمها الحكومة للشركات الوطنية المحلية، كما تشمل القروض الخارجية التي تقدمها الحكومة لدول ومؤسسات أجنبية .

٤ - حسابات السلف

يمكن تقسيم أنواع السلف التي تحتفظ وزارة المالية والبترول بحسابات لها خارج الميزانية ، الى ثلاث مجموعات، بيانها كما يلي :-

- سلف شخصية ، وهي السلف التي تصرفها الحكومة لموظفي الدولة بضمان مرتباتهم لأغراض معينة، ويتم تسديدها على أقساط شهرية .



- سلف مؤقتة، وهي السلف التي تصرفها الحكومة لغرض معين، ويتم تسديدها مرة واحدة، فور انتهاء الغرض منها.

- سلف مستديمة، وهي السلف الثابتة، المخصصة للوزارات والأجهزة الحكومية لمواجهة احتياجاتها النثرية والطارئة. كما يتضمن هذا النوع أيضا السلف المستديمة التي تصرفها الدولة لسفاراتها وقنصلياتها في الخارج، لمواجهة نفقاتها الجارية.

٥ - حســـابات المخـــازن

تحتفظ وزارة المالية والبترول بحسابات مراقبة (اجمالية)، للموجودات المخزنية لدى بعض الوزارات والأجهزة الحكومية. ويتم القيد على هذه الحسابات بقيمة المواد المخزنية التي يتم شراؤها لأغراض التخزين (وليس لأغراض الاستخدام المباشر)، في حين يجري تسوية قيمة المواد المسحوبة من هذه المخازن، خصما على بنود المصروفات المعنية، الى حساب مراقبة المخازن المختص. ويمثل الرصيد الدفتري لهذه الحسابات في تاريخ معين، قيمة المواد المخزنية الموجودة في ذلك التاريخ.

٦ - حســـابات المدينيـــن

كما تحتفظ وزارة المالية والبترول أيضا بحسابات اجمالية لمراقبة مديني الوزارات والأجهزة الحكومية. وتتكون هذه الحسابات من قيمة الايرادات التي تستحق للحكومة طرف الغير، ولايتم تحصيلها فورا بتاريخ استحقاقها، حيث يتم اجراء قيد محاسبي عند استحقاق الايراد، على النحو الآتي :-

من حساب المدينين (طرف كذا ...)

الى حساب الايرادات (نوع كذا ...)

وعند التحصيل الفعلي للايرادات ، يجرى القيد التالي :-



من حساب البنك (أو الخزينة حسب الأحوال)

الى حساب المدينين (طرف كذا ...)

٧ - **حسابات مدينة أخرى**

يتضمن جانب الأصول من قائمة المركز المالي للدولة، حسابات جارية مدينة أخرى، غالبا ماتمثل حسابات ثانوية بسيطة، ويتم تجميعها في قائمة المركز المالي تحت مسمى واحد، "حسابات مدينة أخرى". ومن أمثلة ماتتضمنه هذه الحسابات:

- حساب الاعتمادات المستندية وبوالص برسم التحصيل.
- حساب التأمينات المدفوعة للغير.
- الحسابات الجارية (المدينة) بين وزارة المالية والبترول، وبعض الجهات الأخرى.

ثانيا : الحسابات الدائنة (الخصوم)

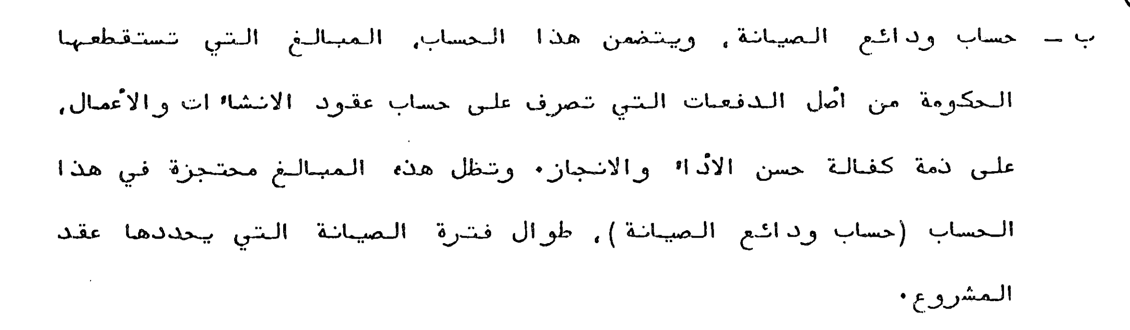
يتضمن جانب الخصوم من قائمة المركز المالي للدولة، الحسابات الدائنة الآتية :-

١ - **حسابات الأمانات**

يطلق على هذه الحسابات في دولة قطر اسم "حسابات الودائع والتأمينات"،

وتشتمل على الحسابات الآتية :-

أ - حساب ودائع الرواتب والأجور، ويتضمن رواتب الموظفين وأجور العمال المستحقة وغير مدفوعة لذوي الاستحقاق وقت الصرف، حيث يتم اعادة هذه الرواتب والأجور الى الخزينة العامة، وتعلى في حساب الأمانات لحين تقدم ذوي الشأن بالمطالبة بصرفها، طبقا لقواعد واجراءات معينة.



ب – حساب ودائع الصيانة، ويتضمن هذا الحساب، المبالغ التي تستقطعها الحكومة من أصل الدفعات التي تصرف على حساب عقود الانشاءات والأعمال، على ذمة كفالة حسن الأداء والانجاز. وتظل هذه المبالغ محتجزة في هذا الحساب (حساب ودائع الصيانة)، طوال فترة الصيانة التي يحددها عقد المشروع.

ج – حساب التأمينات المستحقة للغير، ويشمل هذا الحساب، قيمة التأمينات والكفالات التي تطلبها الحكومة من الغير، لضمان تنفيذ أعمال، أو توريد مواد، طبقا لعقود معينة، أو على ذمة تسديد مستحقات للحكومة (مثل تأمينات الافراج عن بضائع جمركية).

٢ – <u>حساب القروض (الدائنة)</u>

ويمثل هذا الحساب، قيمة مديونية الحكومة للغير، أو مايعرف باسم (الدين العام). علما بأن هذا الحساب يشمل أصل الدين فقط. أما أعباء الدين من فوائد ومصاريف أخرى، فانها تعتبر من ضمن حسابات الميزانية (المصروفات).

٣ – <u>حساب الاحتياطيات الخاصة</u>

يشمل هذا الحساب، قيود المخصصات والاحتياطيات التي تكونها الحكومة، لمواجهة أغراض محددة، طبقا للقواعد المالية والمحاسبية المتعارف عليها. ومن أهم هذه الاحتياطيات التي يتضمنها جانب الخصوم من قائمة المركز المالي للدولة احتياطي اعادة تقييم الموجودات، واحتياطي الديون المشكوك في تحصيلها.

٤ – <u>حساب الاحتياطي العام</u>

ويمثل قيمة الوفر المتراكم الناتج عن زيادة الايرادات على المصروفات، في السنوات المالية السابقة.



٥ - حسابات دائنة أخرى

وتتضمن الحسابات الجارية الدائنة الأخرى، والتي غالبا ماتكون حسابات ثانوية تحت التسوية .

ثالثا : الحسابات النظامية

تسمى هذه الحسابات في النظام المالي لدولة قطر "حسابات لها مقابل"، ويوجد منها الحسابان الآتيان :-

١ - حساب تعهد الدولة لصالح البنك الدولي للانشاء والتعمير .

٢ - حساب تعهد الدولة لصالح الصندوق العالمي للانماء الزراعي .



(الفصل الثالث)

تأثير حسابات الخزانة على تنفيذ الميزانية العامة. وانعكاساتها على الحساب الختامي للدولة

تظهر آثار حسابات الخزانة على حسابات الميزانية (الايرادات والمصروفات)، اما نتيجة خطاء في قيود محاسبية، أو لعدم اجراء قيود محاسبية كان يقتضي اجراؤها في حينه. تنعكس هذه الآثار على نتائج تنفيذ الموازنة، وبالتالي على الحساب الختامي للدولة.

نبين فيما يلي، بعض الحالات الشائعة، التي توضح تأثير الحسابات خارج الميزانية، على كل من الايرادات والمصروفات، وبالتالي انعكاسها على الحساب الختامي للدولة :-

- حساب جاري البنوك

تتضمن اجراءات فحص حساب جاري البنوك، ضرورة اجراء مطابقة بين الرصيد الدفتري لحساب البنك لدى الحكومة، والرصيد الفعلي حسب كشف البنك بتاريخ معين، وتحليل أسباب الفرق بينهما.

ويمكن القول أن أسباب الفرق في رصيد حساب جاري البنك، بين سجلات الحكومة وسجلات البنك، تنحصر في الحالات الآتية :-

- قيمة شيكات مسحوبة ولم تصرف من البنك، لغاية تاريخ المطابقة.
- مبالغ أخرى مقيدة لحساب البنك في سجلات الحكومة، ولم ترد في كشف البنك.
- مبالغ مقيدة على حساب البنك في سجلات الحكومة، ولم ترد في كشف البنك.
- مبالغ مقيدة لحساب الحكومة في كشف البنك، ولم تقيد في سجلات الحكومة حتى تاريخ المطابقة.
- مبالغ مقيدة على حساب الحكومة في كشف البنك، ولم تقيد في سجلات الحكومة حتى تاريخ المطابقة.



وفيما يتعلق بالفروق الناشئة عن الحالات الثلاث الأولى، فان جهاز الرقابة يركز فحصه على القيود المحاسبية التي نشأت عنها تلك الفروق، لاحتمال وجود أخطاء مالية تؤثر على كل من حسابي الايرادات والمصروفات، وبالتالي تنعكس على بيان الحساب الختامي للدولة • ومن هذه الأخطاء على سبيل المثال لا الحصر مايلي:-

أ - قد يكون من ضمن أسباب ظهور الشيكات المسحوبة ولم تصرف من البنك حتى تاريخ معين، صرف مبالغ غير مستحقة، أو صرف مبالغ بالتكرار، حيث يكون المبلغ الأول قد صرف فعلا، في حين بقي المبلغ الآخر (المكرر)، ضمن الشيكات المسحوبة ولم تصرف بعد •

ويظهر تأثير هذا الخطأ، اذا كان المبلغ المصروف خصما على بنود المصروفات، حيث يكون قد تم تحميل المصروفات بأكثر مما يجب•

ب - وقد يكون الصرف قد تم تسجيله قبل استحقاق دفع المبالغ، بغرض استنفاد اعتمادات الميزانية في نهاية السنة المالية، مما يترتب عليه تضخيم حجم المصروفات، واظهار مبالغ مقيدة في سجلات الحكومة لحساب البنك، في حين لاتظهر هذه المبالغ، ضمن كشوف البنك حتى تاريخ معين•

ج - ومن ناحية أخرى، فقد يتم تسجيل مبالغ كايرادات في سجلات الحكومة بتاريخ نهاية السنة المالية أو قبيل ذلك التاريخ، في حين لاتكون هذه الايرادات قد أودعت مبالغها في البنك الا في بداية السنة المالية التالية • ويترتب على ذلك، تضخيم حساب الايرادات، وظهور فرق في حساب جاري البنك، بين سجلات الحكومة، وسجلات البنك•

وفيما يتعلق بالفروق الناشئة عن وجود مبالغ مقيدة لحساب الحكومة في كشوف البنك، وعدم ظهور هذه المبالغ في سجلات الحكومة حتى تاريخ المطابقة، فانه يقتضي متابعة هذه المبالغ، وفحص اشعارات التوريد التي أضيفت بموجبها لحساب الحكومة لدى البنك لمعرفة الجهة الموردة، وطبيعة المبلغ، والحساب الذي يخصه • وغالبا ماتتضمن تلك المبالغ، ايرادات عامة لايتم قيدها في سجلات الحكومة في حينه، اما لعدم اخطار الجهة الموردة بتفاصيل الايرادات الموردة، أو لفقد المستندات الثبوتية المتعلقة بهذه المبالغ، مما يترتب عليه عدم اظهار الايرادات في سجلات الحكومة على حقيقتها في تاريخ معين•



وبالنسبة للمبالغ التي يقيدها البنك على حساب الحكومة، ولاتظهر في سجلات الحكومة بتاريخ المطابقة، فانه غالبا ماتتضمن قيمة نفقات أو التزامات على الحكومة.

ويقتضي فحص هذه المبالغ، ومتابعة أصلها، ومدى استحقاقها على الحكومة، والحسابات التي ينبغي خصمها عليها، واظهار تأثير ذلك على الحساب الختامي للدولة.

٢ - **حساب الاستثمارات**

من أهم الملاحظات التي تسفر عنها مراجعة حساب الاستثمارات كأصل من أصول الدولة، ولها تأثير على حسابها الختامي، مايلي:-

أ - غالبا ماتنشأ فروق بين القيمة الدفترية للأصول الاستثمارية، وقيمتها السوقية في تاريخ معين.

وأخذا بقاعدة تقييم الأصول بسعر السوق أو سعر التكلفة أيهما أقل، فانه يقتضي مراعاة هذه القاعدة عند تقييم أصول الاستثمارات في نهاية السنة المالية، والتأكد من عمل احتياطي كافي لاعادة تقييم الأصول، في حالة انخفاض القيمة السوقية عن القيمة الدفترية لتلك الأصول.

وسواء تم خصم هذا الاحتياطي من حسابات الميزانية، أو من الاحتياطي العام للدولة، فانه على أي حال، سيكون له تأثير في النهاية على المركز المالي للدولة.

ب - عند مراجعة القيود المحاسبية المتعلقة بحسابات الاستثمار خلال السنة المالية، ينبغي التأكد من صحة هذه القيود، من ناحية التفرقة بين أصل الاستثمار من جهة، ومصاريف أو عائدات الاستثمار من جهة أخرى.

ففي حين يقتضي تسجيل قيمة الاستثمار ذاته على حساب الأصول (خارج الميزانية)، فانه ينبغي قيد تكاليف الاستثمار (كالعمولات ومصاريف البنوك وخلافه) على حساب المصروفات، وتسجيل العائدات الى حساب الايرادات.



٣ - حساب القروض (المدينة)

تتشابه نتائج مراجعة حسابات القروض، مع حسابات الاستثمار، في تأثيرها على الحساب الختامي للدولة • حيث يقتضي التركيز في مراجعة هذه الحسابات على النقاط الآتية :-

أ - تقييم أصل القروض، طبقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ولاسيما اذا كانت هذه القروض مدفوعة بعملة أجنبية •

ب - التفرقة في القيود المحاسبية بين أصل القرض، ومصاريفه وعائداته •

ج - عمل الاحتياطيات اللازمة لمواجهة أية قروض مشكوك في تحصيلها•

٤ - حساب السلف

تسفر مراجعة حسابات السلف، عن عدة ملاحظات من شأنها التأثير على حسابات الميزانية (الايرادات والمصروفات)، وبالتالي تنعكس آثارها على الحساب الختامي للدولة • ومن أهم الأخطاء الشائعة التي قد تتضمنها حسابات السلف، ولها تأثير على حسابات الميزانية، مايلي :-

أ - خصم مبلغ السلفة على بند من بنود المصروفات مباشرة، بدلا من تسجيله على حساب السلف •

ب - تسديد مبالغ الى حساب السلف، في حين لم يسبق تسجيل أصل تلك المبالغ في الجانب المدين للسلفة •

ج - عدم تسوية بعض أرصدة السلف المؤقتة خصما على بنود المصروفات، رغم انتهاء الغرض من تلك السلف قبل نهاية السنة المالية •

د - عدم شطب بعض الأرصدة التي تمثل ديونا معدومة، أو عدم تخصيص احتياطي للسلف المشكوك في تحصيلها، مما يظهر قيمة تلك الأرصدة كأصول وهمية ضمن المركز المالي للدولة •



هـ - اظهار السلف المستديمة في نهاية السنة المالية بقيمتها الأصلية، دون اعتبار لما يكون قد تم صرفه فعلا من أصل تلك السلف، حتى نهاية السنة المالية.

٥ - حساب المخازن

يمكن ايجاز الملاحظات التي يتضمنها حساب المخازن، ولها تأثير على حسابات الميزانية، كما يلي :-

أ - تسجيل قيمة مواد مخزنية خصما على بنود المصروفات مباشرة، في حين يتم تسوية قيمة هذه المواد عند استخدامها، الى حساب المخازن.

ب - صرف مواد مخزنية، سبق تسجيل قيمتها على حساب المخازن، وعدم اجراء قيد تسوية بقيمة تلك المواد عند صرفها، خصما على بنود المصروفات المختصة.

ج - عدم اجراء القيود المحاسبية اللازمة بنتائج الجرد الفعلي للموجودات المخزنية في نهاية السنة المالية، من زيادة أو عجز، في أرصدة بعض المواد.

د - عدم اتخاذ الاجراء المناسب لمواجهة الأرصدة التالفة أو الراكدة، في بعض المواد المخزنية.

٦ - حساب المدينين

سبق أن أشرنا أن حسابات المدينين، تمثل غالبا ايرادات حكومية، استحقت طرف الغير، ولم يتم تحصيلها وقت الاستحقاق مباشرة. وعلى هذا الأساس، فان الملاحظات التي قد تسفر عنها مراجعة هذه الحسابات، تؤثر في أغلب الحالات، على حساب الايرادات، سواء بالزيادة أو النقص، كما يتضح من الأمثلة الآتية :-

أ - تسجيل قيمة الايراد وقت استحقاقه خصما من حساب المدينين. وعند تحصيل الايراد فعلا، يتم تسويته الى حساب الايرادات مرة أخرى، بدلا من تسجيله الى حساب المدينين.



ب - ومن ناحية أخرى، فقد يتم تسوية الايراد عند تحصيله الى حساب المدينين، في حين يكون أصل هذا المبلغ، لم يسبق تسجيله الى حساب الايرادات، خصما على حساب المدينين .

ج - وبالاضافة للحالتين أعلاه ، فانه يقتضي دراسة وتحليل أرصدة المدينين في نهاية كل سنة مالية ، لمواجهة أية مبالغ مشكوك في تحصيلها، وذلك لاظهار الأصول كأقرب ماتكون للواقع.

٧ - <u>حسابات مدينة أخرى</u>

لاتخرج الملاحظات التي قد تسفر عنها مراجعة الحسابات المدينة الأخرى، عن الملاحظات التي سبق بيانها بالفقرات السابقة من هذا الفصل، نظرا لتشابه طبيعة الحسابات المدينة (الأصول) الى حد كبير.

وتلافيا لتكرار ماسبق بيانه ، فانه يمكن القول بايجاز، أن الحسابات المدينة الأخرى، قد تتضمن ملاحظات تنطوي على أخطاء لها تأثير بالزيادة أو النقص على كل من حسابي الايرادات والمصروفات، مما يقتضي بذل العناية الكافية للرقابة على تلك الحسابات، بغرض اظهار قيمة هذا التأثير على الحساب الختامي للدولة .

٨ - <u>حساب الأمانات (الودائع والتأمينات)</u>

قد تسفر مراجعة حسابات الأمانات المختلفة ، عن اكتشاف أخطاء في تبويب القيود المحاسبية ، تكون ذات علاقة بحسابي الايرادات والمصروفات، كأن يتم القيد الى حساب الايرادات، بدلا من الجانب الدائن لحساب الأمانات، أو العكس. أو يتم القيد على حساب المصروفات، بدلا من الجانب المدين من حساب الأمانات، أو العكس.

ومن جهة أخرى، فقد تتضمن أرصدة الودائع والأمانات بعض المبالغ التي سبق تعليتها في هذه الحسابات بصفة مؤقتة ، على ذمة تسويتها لحساب الايرادات (أو غيره من الحسابات الأخرى)، بعد استيفاء شروط معينة .



الا انه بعد استيفاء تلك الشروط، فقد لايتم اجراء التسوية اللازمة بقيمة هذه المبالغ، من حساب الأمانات، الى حساب الايرادات (أو أي حساب آخر)، مما يكون له تأثير على حساب الايرادات بقيمة هذه المبالغ.



(الفصل الرابع)

الرقابة على الحسابات خارج الميزانية

تتضمن خطة الرقابة على الحسابات خارج الميزانية ، الاجراءات الآتية :-

أولا : اجراءات رقابية تشمل كافة الحسابات خارج الميزانية

١ - فحص نظام الرقابة الداخلية على الحسابات، والتأكد من كفايته ، ودراسة الدورة المستندية ، مع التركيز في هذا الصدد على وجود حسابات اجمالية لمراقبة الحسابات الافرادية لكل نوع من الحسابات، كجزء من نظام الرقابة الداخليـة .

٢ - الاطمئنان الى سلامة السجلات الممسوكة شكلا وموضوعا، ولاسيما من النواحي الآتيـة :-

أ - أن تكون السجلات نظيفة ، خالية من الشطب والكشط والتحشير والتعديل، ومحفوظة في مكان أمين، وفي عهدة موظف مسؤول.

ب - أن يتم القيد في السجلات أولا بأول، وبطريقة أصولية ، تتيح استخراج البيانات اللازمة وتساعد على معرفة الأرصدة أولا بأول.

٣ - التأكد من صحة ترحيل الأرصدة الافتتاحية في بداية السنة المالية ، من واقع الأرصدة الختامية في نهاية السنة السابقة .

٤ - التأكد من ترحيل القيود من واقع مستندات أصلية ، مع التركيز على حظر نقل البيانات والمعلومات والأرقام في السجلات الاجمالية ، نسخاً من السجلات الافراديـة .

٥ - التأكد من سلامة حفظ مستندات القيد بطريقة مرتبة ومنتظمة ، يسهل معها الرجوع الى أي من هذه المستندات عند الحاجة .



٦ – مراجعة عينة كافية لترحيل القيود الدائنة والمدينة، للتأكد من صحة القيد في السجلات.

٧ – مراجعة عينة كافية للعمليات الحسابية، والتأكد من صحة الترصيد في السجلات الاجمالية والافرادية .

٨ – الحصول على شهادات لتأييد الأرصدة في نهاية السنة المالية، من المصادر الخارجية ذات الصلة بهذه الأرصدة مباشرة، ومطابقة هذه الشهادات مع الأرصدة المقابلة التي تظهر في السجلات الحكومية .

ثانيا : اجراءات رقابية خاصة بالحسابات المدينة

١ – مراجعة المبالغ المدينة التي صرفت خلال السنة المالية قيد المراجعة (كالسلف وغيرها)، والتأكد أن الصرف قد تم طبقا للقوانين واللوائح السارية، وبموجب موافقة من سلطة مختصة، مع توفر المستندات الثبوتية اللازمة رفق سند الصرف.

٢ – متابعة مدى انتظام تسديد الأقساط المستحقة، طبقا للشروط التي صرف المبلغ المدين بموجبها.

٣ – دراسة الأرصدة المدينة الجامدة، التي لم يطرأ عليها أي تسديد خلال السنة المالية، ومتابعة أسباب ذلك.

٤ – مراجعة الأرصدة الشاذة (وهي الأرصدة الدائنة، ضمن الحسابات المدينة)، ومتابعة أسباب ظهورها. علما بأن مجرد ظهور رصيد دائن ضمن الحسابات المدينة، يعتبر خطأ في حد ذاته .

٥ – التأكد من تسوية قيمة العهد المؤقتة، فور انتهاء الغرض الذي صرفت من أجلـه .



٦ - حصر الأرصدة الراكدة منذ فترة معينة، باعتبارها ديونا مشكوكا في تحصيلها، ودراسة الاجراءات التي اتخذتها الجهة المعنية، لمعالجة هذه الأرصدة خلال السنة المالية.

٧ - مراجعة الأرصدة المدينة التي تم شطبها خلال السنة المالية، باعتبارها ديونا معدومة، والتأكد أن الشطب قد تم طبقا للقوانين واللوائح السارية، وبموافقة سلطة مختصة، وأن هذا الشطب قد تم بعد استنفاد كافة الوسائل والاجراءات القانونية التي يمكن اتخاذها نحو تحصيل تلك الديون.

ثالثا : <u>اجراءات رقابية خاصة بالحسابات الدائنة</u>

١ - مراجعة مبالغ الودائع والأمانات المفرج عنها، والتأكد أن صرف هذه المبالغ قد تم وفقا للقوانين واللوائح المالية السارية، ولاسيما من النواحي الاتية :-

أ - أن الصرف قد تم لصاحب الوديعة مباشرة، وبناء على طلب رسمي منه. وفي الحالات الضرورية التي يتعذر فيها الصرف لصاحب الوديعة مباشرة، يجب أن لايتم الصرف لشخص آخر الا بموجب تفويض رسمي من صاحب الوديعة لهذا الشخص، وأن يكون هذا التفويض معتمد من جهة رسمية.

ب - أن الصرف قد تم بعد استيفاء مدة وغرض الوديعة أو أية شروط أخرى، اذا كانت هذه الوديعة مرتبطة بشروط معينة.

ج - استيفاء المستندات الثبوتية اللازمة، مصدقة من السلطات الرسمية المختصة.

د - التأكد من أن مبلغ الوديعة المفرج عنه، قد سبق ايداعه فعلا وتم تسجيله في حساب الودائع والأمانات.



٢ - التأكد من عدم اجراء مقاصة بين حساب المصروفات، وحساب الودائع والأمانات. وتطبيقا لهذه القاعدة، يقتضي خصم قيمة الدفعات التي تصرف على حساب مشروعات معينة، على بنود المصروفات المختصة بالكامل، ومن ثم حسم ودائع تأمين الصيانة لتعليتها في حساب الأمانات.

ومن ناحية أخرى، يقتضي الافراج عن ودائع تأمين الصيانة من حساب الأمانات، والتأكد من عدم صرف هذه الودائع على بنود مصروفات المشروعات المختلفة.

٣ - مراجعة أرصدة الودائع والأمانات الراكدة منذ فترات طويلة، ومتابعة أسباب ذلك.

٤ - مراجعة أرصدة الودائع والتأمينات التي يتم شطبها خلال السنة المالية، والتأكد من صحة مبررات الشطب.



(الفصل الخامس)

التوصيـــــات

في ضوء ماتكشف من آثار هامة لحسابات الخزانة ، على كل من حسابي الايرادات والمصروفات، وانعكاس هذه الآثار على الحسابات الختامية للدولة ، حسبما تقدم بالفصول السابقة من هذا البحث، فان أجهزة الرقابة المالية تبذل العناية والجهد اللازمين لتوفير الرقابة الكافية على تلك الحسابات.

ولتحقيق هذه الغاية ، فانه يمكن تقديم التوصيات الآتية ، والتي نرى أن من شأنها مساعدة أجهزة الرقابة العليا للرقابة والمحاسبة ، على فحص ومراجعة الحسابات الجارية بصفة عامة ، بشكل يحقق أغراض الرقابة الخارجية على تلك الحسابات:-

أولا : التأكيد على حق جهاز الرقابة العليا للرقابة والمحاسبة ، في الاطلاع على كافة السجلات والمستندات والبيانات ذات العلاقة بالحسابات الجارية وأرصدتها، ومخاطبة الجهات المعنية مباشرة ، للاستفسار أو طلب أي معلومات خاصة بتلك الحسابات .

ثانيا : التركيز على نظام الرقابة الداخلية لدى الادارات المالية المسؤولة عن حسابات الخزانة ، والتحقق من كفاية هذا النظام، ولاسيما فيما يتعلق بالنواحي الآتية :-

١ - انتظام السجلات المحاسبية وطريقة القيد فيها.

٢ - توفر سجلات اجمالية لمراقبة السجلات الافرادية لنفس الحساب، مع مراعاة فصل الاختصاص والمسؤولية عن كل من هذه السجلات.

٣ - القيد في السجلات المحاسبية من واقع مستندات أصلية .

ثالثا : الاهتمام بفحص الأرصدة الراكدة ضمن الحسابات الجارية (المدينة والدائنة) ودراسة أسباب ركودها، مع وضع المعايير اللازمة لتحديد درجات الركود، ومدى تأثير ذلك على واقعية تلك الأرصدة، وتقييمها ضمن قائمة المركز المالي للدولة .

رابعا : التنبيه الى دراسة أسباب تضخم أرصدة بعض حسابات الخزانة من سنة لأخرى، والاهتمام بآثار هذا التضخم، باعتباره مظهرا غير ايجابي، وسببا لكثير من الأخطاء المحاسبية، ومعوقا لأعمال الرقابة الخارجية .

خامسا : من قواعد أدلة الاثبات المتعارف عليها، أن القرينة التي يتم الحصول عليها من خارج الجهة الخاضعة للرقابة، أقوى من القرينة التي يتم الحصول عليها من داخل هذه الجهة .

وتطبيقا لهذه القاعدة، ولأغراض التثبت من صحة أرصدة حسابات الخزانة، ولاسيما الحسابات الجارية المدينة، فان على جهاز الرقابة أن يحصل من الجهات المدينة مباشرة، على شهادات تأييد لأرصدة حساباتها مع الجهة الخاضعة للرقابة، كما هي في تاريخ معين (نهاية السنة المالية، أو أي تاريخ آخر، حسب مقتضيات المراجعة) .

سادسا : وبالنسبة لبعض الحسابات المدينة التي لها علاقة بموجودات عينية (كالمواد المخزنية والعهد الثابتة)، فانه يقتضي مطابقة أرصدة هذه الحسابات، مع نتائج الجرد الفعلي لتلك الموجودات كما في تاريخ معين، مع دراسة أسباب أية فروق قد تظهر بين الأرصدة الدفترية والموجودات الفعلية لنفس المواد، ومراعاة مايسفر عنه الجرد من بيان حالة بعض الأصناف، كالتلف وعدم الصلاحية للاستخدام لأي سبب من الأسباب.

سابعا : التنبيه الى ضرورة فحص الأرصدة الشاذة ضمن الحسابات الجارية، وتقصي أسباب ظهور أرصدة دائنة ضمن الحسابات المدينة، أو أرصدة مدينة ضمن الحسابات الدائنة، ومتابعة مايترتب على وجودتلك الأرصدة من آثار، سواء على نفس الحساب الذي تظهر فيه هذه الأرصدة، أو غيره من الحسابات الأخرى.

ثامنا : ان وجود أرصدة قديمة ضمن الحسابات الدائنة (كالأمانات والودائع)، وعدم المطالبة بهذه الأرصدة لمدد طويلة، يمثل نقطة ضعف من الناحية الرقابية بالنسبة لتلك الحسابات.

وعلاجا لذلك، ومنعا لاحتمال صرف تلك الأرصدة لغير مستحقيها، فانه من الأجدى أن يعمل جهاز الرقابة على استصدار القوانين والقرارات اللازمة لتحديد فترة زمنية معينة على بقاء تلك الأرصدة، بحيث يتم تصفيتها بعد انقضاء تلك الفترة، وتسويتها الى حساب الايرادات.

تاسعا : وبالنسبة لأرصدة الحسابات المفتوحة بعملات أجنبية، أو تلك الأرصدة التي تمثل قيمة استثمارات في أسهم أو سندات أو حصص مشاركة ...الخ، يقتضي مراعاة تقييم هذه الأرصدة في نهاية السنة المالية، طبقا للقاعدة المحاسبية المعروفة (بسعر السوق أو التكلفة، أيهما أقل)، مع التأكد من كفاية الاحتياطيات المخصصة لهذا الغرض.

عاشرا : كما ينبغي أيضا، التنبيه الى مراعاة الاحتياط للديون المشكوك في تحصيلها ضمن الحسابات الجارية المدينة، وذلك لاظهار المركز المالي للدولة كأقرب مايكون للواقع.

احدى عشر: من ضمن التوصيات العامة التي يقتضي أخذها في الاعتبار، سواء فيما يتعلق بالحسابات خارج الميزانية أو غيرها من الحسابات، ضرورة قيام جهاز الرقابة بمتابعة ملاحظاته وتوصياته لدى الجهات الخاضعة لرقابته، وعدم الوقوف عند تبليغ تلك الملاحظات والتوصيات.

اثنى عشر: وكتوصية عامة أيضا، فان تبني جهاز الرقابة لخطة محددة ومستمرة، لتدريب كوادره الفنية، وتوفير كافة العوامل التي تدفع لرفع كفاءتهم، وتنمي قدراتهم، فان ذلك من شأنه أن ينعكس على نتائج أعمالهم في الرقابة والتدقيق، ويساعد على تحقيق الأهداف الذي أنشيء جهاز الرقابة من أجلها.

والله ولي التوفيق ،





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

10

بحث مختصر

أعد البحث: اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية
بالجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

بحث حول
رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على حسابات خارج الميزانية

مقدم الى
الجمعية العامة الرابعة للمجموعة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المقرر
انعقادها فى مدينة طرابلس بالجماهيرية العظمى
خلال النصف الأول من عام 1992م

محتويات البحث

تقديم

يشير معظم الباحثين فى موضوع مالية الدولة الى اتجاه الدول فى العصر الحديث الى التوسع فى استخدام الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية لتمويل الكثير من اعمالها ، ونظرا لان هذا النوع من الحسابات قد استحدث لتسجيل ومراقبة المبالغ التى تسوى نفسها بنفسها ، وهو بذلك لايؤثر على وحدة الميزانية ، الا ان التوسع فى فكرة حسابات خارج الميزانية اصبح يمثل احدى المشاكل التى تحتاج الى دراسة وعلاج .

وقد رأت الجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان يكون من ضمن الموضوعات الفنية التى ستناقش خلال الدورة الرابعة لها ، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى الرقابة على هذه الحسابات .

ومشاركة من الجهاز الشعبى للمتابعة بالجماهيرية العظمى فى الموضوعات المشار اليها اعلاه ، اعد هذا البحث فى خمسة ابواب تناول الأول منها ماهية وطبيعة حسابات خارج الميزانية ، واستعرض الثانى مكونات هذه الحسابات واوضح الباب الثالث اثر تلك الحسابات على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاساتها على الحساب الختامى للدولة ، بينما تناول الباب الرابع دور الجهاز الشعبى للمتابعة بالجماهيرية العظمى فى الرقابة على تلك الحسابات ، واختتم البحث بأهم التوصيات والمقترحات فى هذا المجال .

ويود الباحثان ان يتقدما بخالص الشكر والتقدير للاستاذ عطيه عمر الحبوش أمين شعبة المتابعة المالية بالجهاز الشعبى للمتابعة على حسن توجيهاته واشرافه على اعداد ومراجعة هذا البحث .

معدا البحث

أحمد فرج بالخير

محمد يسرى بكرى

الباب الأول
ماهية وطبيعة حسابات خارج الميزانية

قبل التعرف على طبيعة الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية يستلزم الأمر التعريف بكل من الميزانية العامة للدولة والحساب الختامى لها :

اولا: الميزانية العامة للدولة :

هى عبارة عن بيان تقديرى لنفقات وايرادات الدولة عن فترة مالية قادمة وتتم اجازة هذا البيان من السلطة التشريعية المختصة .

وتنقسم الميزانية الى جدولين رئيسيين ، احداهما للايرادات والآخر للمصروفات ، ويتم تقسيم كل منهما الى ابواب وبنود .
ويهدف تبويب الميزانية الى تحقيق اربعة اهداف رئيسية هى :-

1 - تسهيل تكوين خطة الميزانية واظهار عناصرها بوضوح وسرعة .
2 - تسهيل تنفيذ الميزانية .
3 - السماح بالمتابعة والمراقبة .
4 - امكان تحليل الآثار الاقتصادية للميزانية .

ثانيا : الحساب الختامى للدولة:

الحساب الختامى للدولة عبارة عن تقرير يعرض بيانا لما تم انفاقه فعلا وماتم تحصيله من مبالغ بواسطة الجهاز التنفيذى للدولة خلال المدة التى سرت فيها الميزانية الموضوع عنها الحساب الختامى مع مقارنته بالميزانية .

الفصل الأول
حسابات خارج الميزانية

الأصل فى قيد حسابات الدولة هو قيد المصروفات وقيد الايرادات باعتبار ان الميزانية العامة لاتتضمن غير استخدامات وموارد . وما حسابات الدولة الا ترجمة محاسبية للميزانية .

ونظرا لم يتطلبه اعتبار المقبوضات النقدية ايرادا، والمدفوعات النقدية مصروفا من استيفاء مجموعة من الاجراءات الادارية والقانونية ، فقد يحدث ان يتم الشطر الأول من العملية ولا يتم الشطر الثانى منها ، وفى هذا الموضوع لايجوز تعلية المقبوضات لحساب الايرادات ولاخصم المدفوعات من حساب المصروفات وفى هذه الحالة تعلى هذه العمليات الى حسابات وسيطة حتى يتم اتخاذ الاجراءات الادارية والقانونية ليتسنى نقلها الى حسابات الايرادات والمصروفات .

يضاف الى ماسبق ان هناك عمليات مالية تتم بالوحدات الادارية العامة ولاتؤثر على حسابات الايرادات والمصروفات حيث ان تنفيذ أعمال الدولة عن طريق الافراد يتطلب - طبقا للقواعد المالية - ان يسدد هؤلاء الأفراد تأمينات نقدية للدولة كضمان لتنفيذ الأعمال المطلوبة ولهم الحق فى استردادها عقب الانتهاء من هذه العمليات وبالتالى فان هذه المبالغ تعلى لحسابات وسيطة يطلق عليها حسابات الأمانات الشخصية .

وقد تقوم الخزانة العامة للدولة ببعض العمليات التى تخرج عن نطاق الميزانية كتقديم خدمات خاصة لبعض الافراد تجيزها الدولة لاعتبارات عامة كتكلفة مقاومة بعض الآفات الزراعية فى مزارع بعض المواطنين التى تتحملها الدولة ثم تطالب الأفراد المنتفعين بهذه الخدمات بسداد قيمتها .

وقد تقوم المصالح المختلفة بتأدية بعض الخدمات لمصالح اخرى كتحصيل مبالغ بالنيابة عنها اوصرف مبالغ لحسابها وهذه العمليات بين المصالح تتطلب استخدام حسابات جارية لتحديد العلاقة بينها .

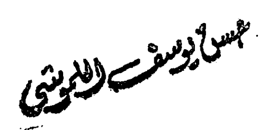
واخيرا تمتلك الدولة نتيجة قيامها بالنشاط العام مجموعة الأوراق ذات القيمة مثل خطابات الضمان المالى والاعتمادات المصرفية ، والاوراق المالية والتى يتطلب الحفاظ عليها اثباتها فى حسابات خاصة .

مما سبق نجد ان الهيكل المحاسبى للوحدة الادارية يتكون من مجموعة من حسابات الميزانية وتشمل حسابات المصروفات والايرادات بالاضافة الى نوع آخر من الحسابات ذات الطبيعة الخاصة كما ذكرنا والتى يتم فتحها فى بعض الامانات والمصالح دون المصالح الأخرى ، ويطلق عليها اسم حسابات خارج الميزانية لأنها تؤدى وظيفة تمويل معينة او تحصيل ايرادات معينة دون الالتجاء الى الميزانية ودون توسيط لمصروفات الميزانية او لايراداتها .وهذه الحسابات قد تسفر عن خسائر قد تتحمل بها الميزانية او ارباح تسدد لايرادات الميزانية وبعضها يمثل حقوقا للخزانة العامة والبعض الآخر يمثل التزامات عليها .

ويصدر بشأن هذه الحسابات قوانين او قرارات من الجهات المختصة للترخيص بها وتبين القوانين والقرارات طبيعة هذه العمليات وكيفية اجراءاتها ومآل ارصدتها ، ومعظم حسابات خارج الميزانية مفتوح بأمانة الخزانة وهناك حسابات أخرى مفتوحة ببعض الامانات الاخرى .

الفصل الثانى
طبيعة حسابات خارج الميزانية

يتبين من خلال ماسبق ذكره فى الفصل الأول ان حسابات خارج الميزانية تتسم بطابع خاص يميزها عن الحسابات العادية للميزانية يتمثل فيما لها من صفة الاستمرار اذ ان عملياتها لاتصفى بانتهاء السنة المالية بل تستمر الى مابعد ذلك بمدة تطول او تقصر حسب الغرض الذى انشئت من اجله ، على العكس من حسابات الميزانية العادية التى تتعلق بالسنة المالية ذاتها وتصفى عملياتها بانتهاء السنة المالية فاذا مابدأت السنة المالية التالية بدأت معها حسابات جديدة .



وقد تمثل حسابات خارج الميزانية مصروفات سوف يقع عبؤها على الميزانية ، او ايرادات سوف تؤول اليها ، وهى في الحالتين وقبل ان تتم تصفيتها ، تلقى ستارا على المركز المالى للدولة كما تظهره الميزانية العامة العادية وتحول دون اظهاره على حقيقته .

وعموما فان الحسابات التى تمسكها امانة الخزانة والتى تعتبر خارجة على بنود الميزانية قد شرعت - اصلا - لتدوين المبالغ التى تسوى نفسها بنفسها دون ان تعد ايرادا او نفقة ، لذا رؤى تخصيص حسابات مستقلة تمسكها الوحدات التنفيذية والخزانة العامة لتلك المبالغ حتى لايترتب على اضافتها الى ميزانية الدولة حدوث تضخم فى الايرادات والنفقات العامة على غير أساس سليم من الواقع .

الباب الثانى
مكونات حسابات خارج الميزانية

الأصل فى حسابات الدولة هو قيد المصروفات وقيد الايرادات تنفيذا للموازنة العامة للدولة التى لاتتضمن غير استخدامات وموارد ، ولكن قد تنشأ دائنية ومديونية الدولة مع الغير او فيما بين الوحدات الادارية .

لهذا كان لابد من وجود حسابات أخرى مستقلة غير حسابى الايرادات والمصروفات تقيد فيها هذه الدائنية أو المديونية حتى تتم تصفيتها ، وهى ما يعبر عنها بحسابات خارج الميزانية تمييزا لها عن الحسابات العامة .

وتتكون حسابات خارج الميزانية فى الجماهيرية العظمى بصورة رئيسية من حسابات الودائع" الامانات"والأرصدة الدائنة الاخرى وحسابات السلف " العهد" والأرصدة المدينة الأخرى ، وتعتبر هذه الحسابات بالغة الأهمية تحتاج الى اعادة النظر فيها من وقت لآخر بهدف تصفيتها دون تركها تتراكم من سنة لاخرى لأن تضخم أرصدتها يعتبر قناعا يتخفى وراءه المهملون من القائمين بالشئون المالية والمحاسبية ، وان معظم هذه الحسابات تمثل مصروفات وايرادات لم تستكمل مستنداتها واجراءات قيدها ، فضلا عن انه يتم الخصم على حسابات العهد بمبالغ كبيرة لعدم كفاية الاعتمادات المدرجة بالميزانية لبعض البنود مما يقلل من أهمية الميزانية كوسيلة لرسم الخطط ووضع البرامج فى صورة اعتمادات محددة .

وتنظم حسابات خارج الميزانية فى الجماهيرية العظمى عدة نصوص قانونية من ضمنها مانصت عليه المادة (15) فقرة " هـ " من قانون النظام المالى للدولة بأن يكون للدولة حساب منفصل للعهد يخصص للودائع والضمانات والأمانات وغيرها من الأموال التى تودع لتحقيق غرض معين ويتم الصرف منها فى هذا الغرض ، كما بينت المادة (16) من نفس القانون انه يجوز بقرار من أمين اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض أمين الخزانة ان يسحب من حساب العهد فى حدود 30٪ من الرصيد لتحقيق غرض آخر غير الأغراض المعنية لهذا الحساب على ان يرد المبلغ المسحوب فى اقرب وقت .

ويمكن تقسيم حسابات خارج الميزانية التى تمسكها أمانة الخزانة وبعض الجهات التنفيذية فى الجماهيرية العظمى الى الحسابات التالية :-

1 - حسابات الودائع "الامانات " والأرصدة الدائنة الاخرى .
2 - حسابات السلف " العهد " والأرصدة المدينة الاخرى .
3 - الحسابات الجارية .
4 - الحسابات النظامية .

ونتناول فى الفصول التالية بشىء من التفصيل مكونات كل مجموعة من هذه الحسابات والقواعد والأحكام المتعلقة بها .

الفصل الأول
حسابات الودائع "الامانات" والأرصدة الدائنة الاخرى

اولا: مكونات هذه الحسابات:

تتكون ارصدة الودائع والأرصدة الدائنة الاخرى مما يلى :-

1 - مبالغ تودعها الجهات (امانات ، هيئات ومؤسسات ، شركات) بغرض انفاقها فى الخارج تنفيذا لأحكام لائحة الميزانية والحسابات والمخازن .

2 - مبالغ تحصلها الخزانة العامة او فروعها لصالح جهات أخرى (كضرائب الجهاد والضمان الاجتماعى) والتى تعتبر ايرادات لتلك الجهات .

3 - مبالغ تودعها بعض الجهات (امانات ، هيئات ، مؤسسات) وتودع تحت تصرف احدى الأمانات كامانة الاسكان مثلا لتنفيذ مشروعات تتعلق بتلك الجهات .

4 - مبالغ مخصومة على بعض بنود الميزانية الادارية لاستحقاقها خلال سنة مالية ولم يتم صرفها حتى نهاية تلك السنة .

5 - مبالغ مخصومة على مخصصات ميزانية التحول تمهيدا لصرفها خلال مدة اطول من السنة المخصوم فيها على ان لايتعدى ذلك نهاية الخطة .

6 - مبالغ معلقة تخصم من مستخلصات بعض المشاريع كغرامات التأخير او مبالغ تحت التسوية .

7 - الأرصدة النقدية لبعض الهيئات والمؤسسات الملغاة والتى لم تسو بعد .

ثانيا : القواعد والأحكام المتعلقة بهذه الحسابات:

نورد فيما يلى القواعد والاحكام المتعلقة بحسابات الودائع والارصدة الدائنة الأخرى وذلك وفقا لأحكام لائحة الميزانية والحسابات والمخازن باعتبارها اللائحة التنفيذية للقانون المالى للدولة فى الجماهيرية العظمى :

1 - يجب ان تلغى اذونات الصرف التى لاتصرف قيمتها حتى نهاية السنة المالية ومع ذلك يجوز ان يقيد بحساب الأمانات المبالغ الآتية اذا لم تصرف فى المواعيد المقررة :
   أ - المرتبات والمهايا .
   ب - النفقات .
   ج - المبالغ المحجوز عليها تحت يد الدولة تنفيذا لحجوزات قائمة .
   د - المبالغ المستحقة تنفيذا لعقود الدولة .
   هـ - أية مبالغ أخرى تقضى اللوائح بقيدها بهذا الحساب (م . 161) .

2 - يجب فى جميع الأحوال التى تقيد فيها مبالغ بحسابات الأمانات اخطار الأمانة او المصلحة المختصة بذلك (م .161) .

3 - لايجوز الاحتفاظ بحساب الأمانات بمبالغ لمدة تجاوز ستة أشهر بعد انتهاء السنة المالية وتضاف المبالغ التى تبقى بعد هذه المدة فى الحساب المذكور الى الايرادات وتقيد تحت البند المناسب على ان تصرف بعد ذلك من بند المصروفات المخصص لهذا الغرض (م.162) .

4 - يجب ان يكون لحساب الامانات دفتر استاذ تدون به المبالغ التى تقيد بالحساب المذكور او تصرف منه ويفرد لكل نوع من هذه المبالغ دفتر استاذ مساعد . (م.163) .

5 - لايجوز صرف المبالغ التى تقيد بحساب الأمانات الا بناء على طلب يتقدم به ذوو الشأن الى الامانة أو المصلحة المختصة التى عليها ان تحيل الطلب مشفوعا ببيان منها ، الى مدير الشئون المالية المختص يثبت توافر شروط صرف المبلغ وسابقة قيده بحساب الامانات بعدم صرفه وتاريخ هذا القيد من واقع الاخطار المبلغ اليها بذلك .
ويعرض طلب الصرف على الموظف المعهود اليه بمسك دفتر استاذ الامانات ليؤشر عليه بما يفيد بأن المبلغ سبق قيده لعدم صرفه فى ميعاد استحقاقه وتاريخ قيده ورقم صحيفة دفتر الاستاذ المقيد بها ، وبأنه لم يصرف حتى تاريخ تقديم الطلب ويجب مراجعة الطلب والبيانات المؤشر بها عليه ومرفقاته بمعرفة موظف آخر من موظفى ادارة الحسابات .
وتحدد امانة الخزانة نماذج طلب صرف المبالغ المختلفة من حساب الامانات . (م .164) .

6 - يجب ان تقيد المبالغ النقدية التى يقدمها ذوو الشأن كتأمين او ضمان للدولة تنفيذا لحكم القانون او بناء على التزام عقدى وتحفظ فى حساب العهد لحين التصرف فيها ، وتدون المبالغ التى يقيد بها الحساب أو تصرف منه فى دفتر استاذ يخصص لهذا الغرض . (م.165) .

7 - فى الأحوال التى يصادر فيها مبلغ التأمين او يخصم منه لحساب الدولة تتم التسوية بطريقة قيد اليومية بناء على اشعار خصم من الامانة او المصلحة المختصة يوجه الى مدير الشئون المالية المختص وتتبع بشأنه احكام المادة (150) من اللائحة المتعلقة بالشروط التى يجب ان تتوفر فيمن يتولى عملية صرف الأجور (م.166).

8 - يجب ان يقدم طلب صرف قيمة التأمين او الضمان الذى يؤدى نقدا مرفقا به الايصال الدال على السداد الى الامانة أو المصلحة المختصة التى تحيله مشفوعا ببيان منها الى مدير الشئون المالية المختص مثبت لتوافر شروط التأمين ، ويعرض الطلب على الموظف المعهود اليه بمسك دفتر استاذ حساب العهد ليؤشر عليه بما يفيد قيد المبلغ بالحساب المذكور وتاريخ قيده ورقم صحيفة دفتر الأستاذ المقيد بها مع الاقرار بعدم صرفه من قبل ويجب مراجعة الطلب والبيانات المؤشر بها عليه ومرفقاته بمعرفة موظف آخر من موظفى ادارة الحسابات . (م.167) .

9 - يجب ان تحتفظ كل أمانة او مصلحة بخطابات الضمان المقدمة ، وعليها ان تقيدها فى سجل خاص يتضمن بيانات كل خطاب ، مع موافاة امانة الخزانة بصورة منه . (م.168) .

10 - يجب على الأمانة او المصلحة المختصة اذا رأت تجديد الضمان او مده أو المطالبة بالقيمة قبل انتهاء مدة الضمان بوقت كاف اخطار كل من المتعهد وامانة الخزانة بذلك .(م.169).

11 - يجب على الأمانة او المصلحة المختصة ان تعيد خطاب الضمان الذى لاتدعو الحاجة الى الاحتفاظ به الى صاحبه بعد انتهاء مدته مع اخطار امانة الخزانة بذلك . (م. 170) .

12 - تدرج النفقات المستحقة على الموظف بكشف المرتبات شهريا وتقتطع من المرتب فى حدود الجزء الجائز الحجز عليه قانونا ، ويجرى قيدها بحساب الامانات " نفقات شرعية " ويصرف مبلغ النفقة الى مستحقها بموجب اذن صرف مستقل .(م.142) .

وتعلى بحساب الامانات الاستقطاعات باسماء الجهات الموضحة لحين سدادها بصفة دورية شهريا وهذه الاستقطاعات على سبيل المثال :-

أ - مايستقطع لحساب مصلحة الضرائب كضريبة الدخل والجهاد والدمغة .
ب - مايستقطع لحساب صندوق الضمان الاجتماعى .
ج - مايستقطع لحساب مساهمة الليبيين فى الشركات العامة .
د - اية استقطاعات اخرى (م.132) .

الفصل الثانى

حساب السلف "العهد " والارصدة المدينة الاخرى

اولا : مكونات هذه الحسابات:

هى عبارة عن مصروفات لم يخصم بها بعد على بنودها وتكونت لعدة اسباب من بينها:مصروفات تدفعها الخزانة العامة وفروعها فى الداخل والخارج نيابة عن بعض الجهات ولم يكن لتلك الجهات ودائع كافية تغطى هذه المصروفات ، والزيادة فى المبالغ التى تستلمها بعض الجهات من مخصصاتها فى ميزانية التحول سواء تم تحويلها من الخزانة العامة او تم احتجازها مباشرة من ايرادات النفط ، والسلف التى تقيد على بعض الجهات نتيجة قيام امانة الخزانة بتدبير مبالغ معينة لها تغطية لنفقات معينة لم يكن لها اعتمادات بالميزانية بناء على قرارات من اللجنة الشعبية العامة ،وكذلك المصروفات التى تدفعها بعض اللجان الشعبية النوعية للخزانة ولم ترد بشانها بيانات كافية تمكن امانة الخزانة من تحصيلها من بنودها المختلفة .

ثانيا : القواعد والاحكام المتعلقة بهذه الحسابات :

1 - السلف والعهد وهى عبارة عن المبالغ التى تدفع من الخزينة العامة لحساب بعض الامانات العامة او النوعية والمصالح والادارات او الاشخاص للصرف منها على اغراض محددة ولم تتم تسويتها . وتنقسم السلف الى نوعين : مستديمة ومؤقتة .

2 - تناولت المواد من (175 - 184) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الأحكام المتعلقة بتنظيم حركة السلف المستديمة بينما تناولت المادتان (187 ، 188) السلف المؤقتة .

3 - يتبع فى شأن حسابات البعثات الدبلوماسية فى الخارج نظام السلف المستديمة ، بحيث يتوجب على كل بعثة دبلوماسية ان تتبع الآتى:

أ - ان تقيد المصروفات التى تجريها فى دفتر يومية الصندوق مبوبة تحت بنودها المخصصة لها (م.157) .

ب - يجب على البعثة ان توافى كلا من امانة الاتصال الخارجى والتعاون الدولى والادارة العامة للخزانة والحسابات شهريا بنسخة من صفحات دفتر يومية الصندوق والمستندات المتعلقة به وذلك خلال الميعاد المنصوص عليه فى المادة (156) .

ج - يجب على البعثة ان ترسل حساباتها شهريا الى الادارة العامة للخزانة والحسابات بامانة الخزانة فى موعد لايجاوز شهرا واحدا تاليا للشهر الذى يقدم عنه الحساب ، كما يجب على امانة الخزانة ان توقف تحويل مخصصات أية بعثة لاترد حساباتها فى الموعد المقرر (م.156) .

الفصل الثالث
الحسابات الجارية

تتكون الحسابات الجارية فى محاسبة الأموال العامة عادة من الحسابات التالية :

1 - حساب الصكوك .
2 - حساب الحوالات .
3 - حساب الحوالات المالية تحت التحصيل .
4 - حساب التأمينات او الضمانات (الكفالات) .
5 - حساب المصرف المركزى .

اولا: حساب الصكـــوك:

وتقيد فيه الصكوك الصادرة ، ويجعل الحساب دائنا بما يصـــدر من صكوك ومدينا بما يتم صرفه او الغاءوه من هذه الصكوك ، ويمثـــل رصيد الحساب قيمة الصكوك المسحوبة ولم تصرف بعد من المصرف . ويستخدم فى متابعة حركة الصكوك دفتر بيانى يتكون من جانبين جانب مديـــن وآخر دائن .

ثانيا : حساب الحـوالات:

عبارة عن حساب وسيط تقيد فيه اذون الصرف الصادرة والمصروفـــة من الخزانة ، ويجعل هذا الحساب دائنا عند سحب اذون الصرف من الخزانة ومدينا عند صرف اذون الصرف من الخزانة .

ويستخدم فى متابعة حركة حساب الحوالات دفتر بيانى يطلـــق عليه دفتر الحوالات ، ويمثل رصيد حساب الحوالات مجموع اذون الصـــرف التى لم تصرف بعد من الخزانة .

ثالثا: حساب الحوالات المالية تحت التحصيل :

عبارة عن حساب وسيط يستخدم عند ورود صكوك من ممولين للمصرف المركزى لايداعها بالحساب الجارى .

ويجعل هذا الحساب مدينا عند ورود الصكوك ودائنا عنـــد ورود اشعار الاضافة من المصرف .

ويستخدم فى متابعة حركة الصكوك الواردة دفتر بيانى مماثـــل لدفتر الحوالات ودفتر الصكوك ، ويمثل رصيد حساب الحوالات تحت التحصيل الصكوك التى لم يرد بعد اشعار الاضافة الخاص بها .

رابعا: حساب التأمينات والضمانات (الكفالات):

عبارة عن حساب يتعلق باثبات حسابات الضمان التى يقدمهـــا الافراد من مقاولين او موردين كتأمين عن العمليات التى ترسو عليهم، ويتم اثبات ذلك فى الدفاتر وفقا للأسس المتبعة فى محاسبة الأمـــوال العامة ، وتحفظ الاوراق لدى الوحدة الادارية ويمسك دفتر بيانـــى للرقابة عليها .

خامسا: حساب المصرف المركـــزى:

عبارة عن حساب جردى يقيد به فى نهاية السنة المالية كل من:-

ا - الصكوك المسحوبة على المصروفات ولم تقدم للصرف حتـــى نهاية السنة المالية .
ب - الايرادات النقدية التى لم تودع حتى نهاية السنة المالية
جـ - حساب جارى المصرف .

وينقسم الحساب الجارى بالمصرف المركزى الى ثلاثة اقسام ، مصروفات الميزانية ، وايرادات الميزانية وحساب المبالغ الدائنة والمدينة .

الفصل الرابع
الحسابات النظامية

الحسابات النظامية عبارة عن حسابات تفتح بالدفاتر لمراقبة تنفيذ او اتمام بعض العمليات ومن هذه الحسابات :

اولا : حساب المبالغ المفتوح بها اعتمادات وتحويلات نقدية بالخارج
ثانيا : حساب المشتريات والأعمال والخدمات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج .

ويهدف هذان الحسابان الى مراقبة استيفاء المستندات الخاصة بالاعتمادات النقدية المفتوحة بالخارج .
ويعنى ظهور هذين الحسابين فى الحساب الختامى للوحدة الحسابية ان ثمة اعتمادات فتحت ولم ترد مستنداتها حتى تاريخ اعداد الحساب الختامى، او ان هذه المستندات قد وردت ولكن الجهة اغفلت اجراء التسوية اللازمة بشأنها .

ثالثا : حساب المبالغ المدفوعة مقدما .
رابعا : حساب المشتريات والأعمال والخدمات المدفوع عنها مبالغ مقدما .

ويستخدمان لمراقبة استيفاء المستندات الخاصة بالمبالغ التى يرخص بدفعها مقدما عن أعمال او مشتريات او خدمات يخصم بها على بنود مصروفات الميزانية ويفتح لكل منهما حساب خاص .

خامسا : حساب الامانات المدفوعة مقدما .
سادسا : حساب الخدمات المدفوع عنها امانات مقدما .

ويستخدمان لمراقبة الامانات المدفوعة للوحدات التنفيذية كالجمارك ومرافق الخدمات والمحاكم وشركات الطيران والمواصلات السلكية واللاسلكية على ان تكون بنود الميزانية المختصة وقت صرف الامانة محددة .

سابعا : حساب المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة .
ثامنا : حساب الأعمال والمشتريات المنصرف عنها سلفة مؤقتة .

ويستخدمان لمراقبة سداد السلف المؤقتة والتى يتم خصم المنصرف منها لغرض محدد على البند المختص مباشرة .

تاسعا : حساب الديون المستحقة للخزانة العامة .
عاشرا : حساب مطالبات الخزانة العامة .

الهدف من امساك هذين الحسابين هو اثبات ديون الخزانة العامة ومراقبة تحصيلها .

الباب الثالث

تأثير حسابات خارج الميزانية على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاساتها على الحساب الختامى للدولة

للحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية تأثير مباشر على تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبالتالى ينعكس ذلك على الحساب الختامى ، نظرا لأنها تؤدى وظيفة تمويل معينة او تحصيل ايرادات معينة دون الالتجاء للميزانية ودون توسيط لمصروفات الميزانية او لايراداتها وان هذه الحسابات قد تسفر عن خسائر تتحمل بها الميزانية او ارباح تسدد لايرادات الميزانية ، وبعضها يمثل حقوقا للخزانة العامة والبعض الآخر يمثل التزامات عليها .

وبقاء المبالغ المعلقة فى حسابات خارج الميزانية مددا طويلة بسبب طبيعة العملية المفتوح من اجلها الحساب او اهمال القائمين بشئون الحسابات فى الوحدة الادارية فى اتمام الاجراءات اللازمة لتصفية هذه المبالغ الامر الذى يدعو لبقائها عدة سنوات .

وتضخم حسابات خارج الميزانية يثير مشاكل عديدة بالنسبة لتصوير واعداد الحساب الختامى للدولة بطريقة سليمة وصحيحة ومرد ذلك ان الكثير من المبالغ المعلقة فى هذه الحسابات انما هى فى حقيقتها مصروفات وايرادات فعلية لم تستكمل بعد اجراءاتها او مستنداتها والتى بمقتضاها يمكن ضمها لحسابات الميزانية (أى المصروفات والايرادات) .

واذا علمنا ان قيمة هذه الحسابات تبلغ سنويا ملايين الدنانير والتى تبقى معلقة دون تسوية وان تضخمها يؤدى الى عدم ظهور الحساب الختامى فى صورة صحيحة توضح حقيقة المركز المالى لاتضح لنا مدى اهمية الرقابة على هذا النوع من الحسابات .

ونورد فيما يلى بشىء من الايجاز تأثير الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية على الحساب الختامى للدولة وعلى تنفيذ الميزانية :

1 - ان التوسع فى انفاق مبالغ من الخزانة العامة - هى فى حقيقتها نفقات عامة - اعتمادا على امكان استردادها مرة أخرى من مصدر معين من مصادر الايرادات ، او انتظارا لاصدار تشريع او قرار بشأنها ينطوى على مخالفة صريحة لمبدأ وحدة الميزانية .

2 - قد تمثل حسابات خارج الميزانية مصروفات سوف يقع عبؤها على تلك الميزانية او ايرادات سوف تؤول اليها وهى فى الحالتين وقبل ان تتم تصفيتها ، تلقى ستارا على المركز المالى للدولة كما تنم عنه الميزانية وتحول دون اظهاره على حقيقته .

3 - ان حسابات خارج الميزانية تتضمن مبالغ تدفع من الخزانة العامة لحساب بعض الأمانات والمصالح لتغطية مصروفات تخصها ولم يتم تسويتها على اعتمادات الميزانية حتى تاريخ اقفالها الأمر الذى يؤدى الى ظهور حساب المصروفات وحساب الانفاق العام على غير حقيقته .

4 - قد تستخدم السلف من الامانات والمصالح كوسيلة لأخذ مبالغ لصرفها فى بنود لا اعتمادات لها فى الميزانية اصلا ، فيتضخم الانفاق دون تحميل ميزانية السنة به ، كما تظل تلك المبالغ مقيدة كسلف دون تسوية وتستمر لأكثر من سنة .

5 - قد يغرى استخدام المبالغ فى حسابات خارج الميزانية ، بعيدا عن الرقابة من السلطة المختصة باعتماد الميزانية بالتوسع فى الصرف من تلك الحسابات بطريقة تؤدى الى ارباك حسابات الدولة وخلق مشاكل مالية عقيمة .

6 - ان استفادة الخزانة العامة بالاموال التى تقوم بتحصيلها لحساب بعض الجهات دون توريدها اليها ، فى توفير السيولة التى تسهم فى مواجهة العجز فى الانفاق العام ، يعود بالضرر على تلك

الجهات ويحد من قدرتها على الوفاء بالتزاماتها ، كما قد يؤدى استخدام اموال الامانات وضمانات المقاولين الى تأخر الخزانة العامة فى ردها حين طلبها مما يظهرها بمظهر العاجز عن الوفاء بالتزاماتها بالاضافة الى ان ازمة السيولة النقدية المترتبة على ذلك تؤدى الى انعكاسات ضارة على تنفيذ مشروعات التنمية .

7 - لاتؤثر الحسابات الدائنة فى حسابات خارج الميزانية فى الحساب الختامى ، اذ ان الانفاق لايتم الا من اصل ايراد موجود ، اما الحسابات المدينة فان الانفاق منها يتم قبل وجود الايراد وكثيرا ما لايحصل هذا الايراد ، او قد يتحقق منه جزء فحسب ، الأمر الذى يوقع الحسابات الخاصة فى عجز ، فتضطر الدولة الى تخصيص اعتمادات ، وتقرير اعباء مالية جديدة لمواجهة هذا العجز مما يؤدى الى الضغط على الموارد ويسبب ارباكا لحسابات الدولة .

غير ان مجموعة حسابات خارج الميزانية تلعب دورا على جانب كبير من الأهمية فى مجال المالية العامة ، ذلك انه قد يلجأ اليها لتمويل بعض العمليات والمشروعات التى ليست لها اعتمادات بالميزانية ، كما قد يقع عليها فى مستهل السنة المالية الجديدة عبء بعض النفقات التى ينبغى الوفاء بها ، والخزانة العامة لاتزال خاوية الوفاض من ايرادات السنة الجديدة .
كذلك فانها تواجه هذا الموقف الدقيق كلما تأخر اوضعف تحصيل الايرادات المستحقة للدولة ومن الناحية الأخرى اذا ماأسرعت ارقام المصروفات الخطى ، فتلجأ الدولة الى الاقتراض من اموال الامانات والودائع بالخزانة العامة على ان يرد الى هذا المال ماأخذ منه كلما تجمع فائض من ايرادات الميزانية او عندما تتم تصفية بعض العمليات التى استخدمت هذه الاموال لتمويلها .وفى كل هذه الاحوال تبرز المحاذير والمخاطر التى سبق توضيحها فى مستهل هذا الباب .

وفى الجماهيرية ، نصت المادة (16) من قانون النظام المالى للدولة على عدم جواز سحب اية مبالغ من حسابات الدولة الا فى الاغراض المعينة لها ، غير انها سمحت باستخدام نسبة فى حدود 30٪ من حساب العهد لتحقيق غرض آخر معين وذلك بشرط موافقة امانة اللجنة الشعبية العامة بناء على عرض امين اللجنة الشعبية العامة للخزانة ، على ان يرد المبلغ المسحوب فى اقرب فرصة .

كذلك فقد اكدت المادة التاسعة من القانون رقم 1970/85 الخاص بتنظيم شئون التخطيط والتنمية على عدم جواز استخدام الأموال المودعة فى حساب التنمية لأى غرض آخر غير ذلك .

الباب الرابع
دور الجهاز الشعبي للمتابعة بالجماهيرية العظمى
في الرقابة على حسابات خارج الميزانية

يمارس الجهاز الشعبي للمتابعة رقابته على حسابات خارج الميزانية من خلال الاحكام الواردة بقانون انشائه لممارسة الرقابة على المال العام بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الجماهيرية العظمى ، الذي يختص اساسا بالرقابة على جميع أموال الدولة صرفا وايرادا المنقولة منها والثابتة ومراقبة حسن استعمالها واستغلالها والمحافظة عليها .

ونتناول فيما يلي بشيء من التركيز دور الجهاز في مراقبة حسابات خارج الميزانية من خلال الفصول التالية :

الفصل الأول
الصلاحيات المخولة للجهاز الشعبي للمتابعة

نصت المادة (18) من القانون رقم 79 لسنة 1975م على ان يتولى الجهاز الشعبي للمتابعة (ديوان المحاسبة سابقا) فحص ومراجعة حسابات الدولة .

وقد الزمت المادة (20) من القانون المذكور ، وكذلك المادة (23) بتقديم الحساب الختامي للدولة الى الجهاز الشعبي للمتابعة لمراجعته . واوضحت المادة (24) من القانون رقم 79 لسنة 1975م وجوب قيام الجهاز بمراجعة جميع حسابات التسوية من عهد وامانات وحسابات جارية للتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ، ومن ان ارقامها المقيدة في الحسابات تؤيدها مستندات صحيحة ومستوفاة ، اضافة الى مراجعة حسابات السلف والقروض التي تمنحها اللجنة الشعبية العامة او المؤسسات او الهيئات العامة والتحقق من ان هذه السلف او القروض قد تم الوفاء بها - اصلا وملحقات - الى الخزائن العامة وفقا لشروط منحها .

الفصل الثانى
ممارسة الجهاز للرقابة على حسابات خارج الميزانية

يتبع الجهاز الشعبى للمتابعة فى مراجعة الجهات الخاضعة لرقابته اسلوب اعداد ادلة عمل لكل مجموعة متشابهة من الانشطة ، وكذلك برامج فحص ومراجعة تفصيلية لكل مجموعة من المشروعات او الجهات ذات السمة المتشابهة .

اولا: ادلة العمل وبرامج المراجعة :

وفى مجال مراجعة حسابات امانات اللجان الشعبية للخزانة، اعد الجهاز دليلا للعمل فى هذا المجال تضمن تحديدا لاختصاصات الجهاز ، واساليب العمل ، كما شمل توضيحا لنظم العمل واجراءاتها فى امانة اللجنة الشعبية العامة للخزانة وامانات اللجان الشعبية النوعية للخزانة فى البلديات ، وكذلك الخطوط العامة لأعمال الفحص والمراجعة المالية لحسابات تلك الجهات .

هذا ويلاحظ ان الجهاز الشعبى للمتابعة لم يفرد لمراجعة حسابات خارج الميزانية فصلا خاصا فى برنامج مراجعة اللجان الشعبية النوعية للخزانة بالبلديات كما لم يقم باعداد برنامج خاص لمراجعتها بالنظر الى طبيعتها وما تتسم به من صبغة معينة تميزها عن حسابات الميزانية تجعل من الصعب تقرير تعليمات مفصلة بشأن فحصها فضلا عن ان كل حساب من هذه الحسابات يختلف فى طبيعته عن غيره من الحسابات الآخرى ، ويختلف فى الغرض الذى انشىء من اجله .ولكن هناك قواعد عامة ينبغى اتباعها عند فحص حسابات الخزانة العامة بوجه عام تتلخص فيما يلى :-

1 - التأكد من صحة اثبات العمليات فى الدفاتر والسجلات من واقع المستندات المؤيدة لها .

2 - الرجوع للقوانين والقرارات التى صدرت بشأن العمليات التى تتناولها هذه الحسابات .

3 - الرجوع للتسويات الخاصة بالحسابات والتأكد من صحتها وانها تتمشى مع التعليمات الصادرة عن امانة الخزانة بالخصوص والترخيص الصادر من السلطة المختصة بشأنه .

4 - فحص الملفات التى تتعلق بموضوع الحساب والتى يرد ذكرهافى المستندات والسجلات والمكاتبات .

5 - الاطلاع على تعليمات امانة الخزانة بفتح الحساب خارج الميزانية وتنظيم عملياته .

6 - القيام بالفحص المحلى للموضوعات التى تتعلق بالحساب وتتصل بجهات أخرى غير الجهة المفتوح بها الحساب .

7 - طلب الشهادات والبيانات التى تستلزم عملية الفحص الاطلاع عليها من المصارف والهيئات المختلفة لمراجعتها واجراء مايلزم من مطابقة على الوارد بسجلات الأمانة .

<u>ثانيا : فحص حسابات خارج الميزانية :</u>

اكتسب المراجعون الذين يقومون - منذ فترة طويلة - بمراجعة الحسابات الختامية للدولة فى الجماهيرية العظمى ، خبرة نتيجة لدراساتهم ومؤهلاتهم وتدريبهم وممارستهم المستمرة لهذه المراجعة ، فكونوا فيما بينهم فريقا متكاملا ، واصبحوا يتبادلون الخبرات وينقلونها الى زملائهم الجدد . وفيما يلى بعض الاعتبارات التى يهتم بها مراجعو الجهاز الشعبى للمتابعة لدى مراجعة حسابات خارج الميزانية :-

1 - التأكد من مدى انتظام القيد بسجلات خارج الميزانية .

2 - الوقوف على مدى مطابقة ماهو ممسوك من سجلات المفردات على سجلات الاجمالى الخاصة بها .

3 - التعرف على مدى ضبط وقطع وترحيل ارصدة الحسابات الوسيطة شهريا .

4 - الوثوق من مدى حرص الوحدة الحسابية على تسوية المبالغ المقيدة بحسابات خارج الميزانية اولا بأول .

5 - تتبع ارصدة تلك الحسابات من سنة لأخرى للوقوف على مدى تزايدها او تناقصها .

6 - توجيه عناية خاصة للمبالغ المقيدة باسماء افراد على ذمة تحصيلها منهم فى حساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية ، والوقوف على مدى حرص الجهة على متابعة تحصيل هذه المبالغ .

7 - التأكد من تسوية المبالغ المحصلة سدادا لما هو مقيد فى حساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية باستنزالها من المبالغ المقيدة بها وعدم قيدها ضمن الايرادات .

8 - الوقوف على مدى سلامة الاسباب التى ادت الى عدم تسوية المبالغ المقيدة بحساب جارى الأمانات المدفوعة وحساب الحوالات المالية تحت التحصيل ، وان عدم التسوية لايرجع الى عدم القيام بالأعمال الحسابية .

9 - التأكد من ان المبالغ المعلقة فى حساب الضمانات تمثل قيمة خطابات ضمان سارية المفعول وليس من بينها مبالغ خاصة بخطابات ضمان انتهت مدتها .

10 - التحقق من اسباب عدم تسوية المبالغ المعلقة فى كل من حساب النقدية تحت التسوية وحساب التأمينات المؤقتة والنهائية وضمانات الأعمال والتأكد من انه ليس من هذه المبالغ المعلقة ماقد يكون سبق صرفه ، او انه قد اغفل قيد سدادها نتيجة خطأ او اهمال القائمين على الأعمال الحسابية .

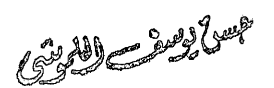
11 - ان يتم اثناء فحص حساب النقدية الرجوع الى المبالغ المعلقة بحسابى الدائنين تحت التسوية والايرادات تحت التسوية لما قد تتضمنه من مبالغ معلقة يقتضى الأمر تسويتها لحساب النقدية .

ثالثا : اهمية تقارير الجهاز فى الكشف عن تضخم ارصدة حسابات خارج الميزانية وطرق علاجها :

يصدر الجهاز الشعبى للمتابعة تقاريره عن نتائج فحص الحساب الختامى للدولة ، وكذلك عن نتائج فحص حسابات اللجان الشعبية للخزانة متضمنة ملاحظاته التى يكتشفها عن اسباب تضخم ارصدة حسابات خارج الميزانية وطرق علاجها .

ونعرض فيما يلى لأهم تلك الملاحظات والتوصيات بشأنها :-
يرجع اسباب تضخم ارصدة حسابات خارج الميزانية فى حسابات الدولة الى عدة اسباب منها :-

1 - التوسع فى توسيط حسابات خارج الميزانية .
2 - الاهمال فى اجراء التسويات النهائية التى تصفى هذه الحسابات .
3 - فقد اوضياع المستندات المؤيدة للمبالغ المقيدة فى هذه الحسابات
4 - اضافة مبالغ مستحقة الصرف الى حسابات خارج الميزانية الدائنة فى نهاية السنة المالية .
5 - خصم مبالغ على حسابات خارج الميزانية المدينة فى حالة عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لبعض المصروفات فتحسب المبالغ التى تنفق على بعض نواحى المصروفات التى لايوجد لها اعتمادات كافية .



وهكذا يتضح لنا ان حسابات خارج الميزانية قد تستغل في الحالات التي ترمي الى الخروج عن مبادىء استخدام الاعتمادات كما رأينا في الحالة الرابعة والخامسة مما يؤدي الى تضخم هذه الحسابات سواء الدائن منها او المدين .وللأسباب السابقة يعطي الجهاز الشعبي للمتابعة اهمية خاصة للرقابة على هذه الحسابات ، وقد قدم العديد من التوصيات والمقترحات التي من شأنها معالجة ارصدة هذه الحسابات عن طريق تسويتها والعمل على عدم تراكمها مستقبلا .ومن هذه المقترحات والتوصيات على سبيل المثال لا الحصر مايلي :-

1 - يجب قبل اعداد الحساب الختامي بصفة نهائية التأكد من ان ارصدة حسابات خارج الميزانية مطابقة للوارد بالدفاتر الفرعية ومع الاجمالي ، مع عمل كشوفات تفصيلية بكل نوع من انواع حسابات التسوية لتكون هي الأساس في الترحيل في الدفاتر الجديدة بعد مطابقتها .

2 - بالنسبة للسلف المؤقتة يجب مطالبة الموظفين المنصرفة اليهم تقديم المستندات الدالة على صرفها وتوريدها أو ما تبقى منها ان وجد .

3 - يجب على مديري ورؤساء الحسابات توجيه عناية كبيرة الى حسابات خارج الميزانية ، وفحص جميع المبالغ الواردة بها وتسوية المبالغ المدينة بالخصم على المصروفات ، واضافة المبالغ الدائنة للايرادات وهي الخاصة بالمتحصلات ومعلق تسويتها على استيفاء المستندات حتى يكون الحساب الختامي ممثلا تمثيلا حقيقيا للسنة المنتهية .

4 - ضرورة القيام بتسوية الصكوك التي لم تصرف حتى نهاية السنة المالية في حساب المصرف ، حيث ان وضعها في حساب الودائع يتسبب في تضخم حساب الايراد العام ، وبالتالي اظهاره على غير حقيقته .

5 - عدم تحميل حسابات خارج الميزانية بمبالغ تعد من قبيل المصروفات التى تختص بها الميزانية الادارية بطبيعتها بقصد التهرب من احداث تجاوز بالميزانية او لتغطية نفقات غير مدرج بها اعتمادات اصلا ، فضلا عما يرتبه ذلك من مشاكل نقدية تتمثل فى عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات - المعلاة بحسابات خارج الميزانية - عندما تصبح مستحقة الاداء .

6 - ضرورة الالتزام من قبل بعض الوحدات الادارية برد فائض دعم الميزانية الادارية (او فائض الايرادات) الى امانة الخزانة وفقا لقواعد تنفيذ الميزانية وعدم القيام بتعليته لحساب الامانات للانفاق منه خلال السنة المالية التالية ، مما يعد مخالفا لأحكام القانون المالى للدولة .

7 - العمل على اتباع الوسائل الكفيلة باحكام الصرف من السلف المستديمة من حيث :-

أ - امساك سجل خاص للسلفة المستديمة وانتظام القيد به اولا بأول .

ب - عدم إستخدام السلفة فى غير الأغراض التى رخص بها من اجلها .

ج - اسناد عهدة السلفة المستديمة الى موظفين تتوفر فيهم شروط صرافى الخزائن .

د - عدم القيام باداء مدفوعات من السلفة تزيد قيمتها فى المرة الواحدة عن الحد المسموح به قانونا .

هـ - التقيد بالاجراءات المنصوص عليها فى لائحة الميزانية والحسابات والمخازن من حيث كشف استعاضة السلفة وقيد المنصرف منها فى سجل الاعتمادات ودفتر يومية الصندوق ومراجعة مستندات السلفة وفق القواعد العامة المتبعة فى الصرف من اعتمادات الميزانية مع القيام باجراء التفتيش والمراجعة والجرد وفقا لأحكام لائحة الميزانية والحسابات والمخازن .

8 - فى الأحوال التى يتبين فيها ان هناك ندرة فى العناصر البشرية المتخصصة فى النواحى المحاسبية ، نوصى بالتحول الى استخدام الحاسب الآلى لاعداد الحسابات العامة لما له من فوائد فى التغلب على مشكلة ندرة العناصر الفنية فى مجال المحاسبة ولضمان الدقة والسرعة فى انجاز الحسابات .

9 - عدم القيام بتحويل الأرصدة المدينة لبعض الودائع الى حساب السلفيات وذلك فى حالة عدم كفاية ارصدة تلك الودائع فى مقابلة المصروفات الفعلية التى تمت بموجبها عن طريق الخزانة العامة وفروعها بل يتعين مطالبة الجهات المعنية بالتغطية اللازمة وقفل تلك الارصدة بدلا من نقلها الى ارصدة السلفيات المدينة .

10 - ضرورة العمل على توريد المبالغ التى تتولى الخزانة العامة تحصيلها نيابة عن بعض الجهات الاخرى كالضمان الاجتماعى ، والصناديق الخاصة وغيرها ، فى المواعيد المحددة لها قانونا .

الباب الخامس
التوصيات والمقترحات

نظرا لأهمية حسابات خارج الميزانية وتأثيرها الفعال كل من تنفيذ الميزانية الادارية العامة والحساب الختامى للدولة . ذلك يصبح لزاما على الأجهزة العليا للرقابة المالية ان تولى المز من العناية الخاصة عند قيامها باعداد برامج الفحص والمراجعة لهـ الحسابات لما تتسم به من صبغة معينة تميزها عن حسابات الميزانية وفى هذا الخصوص نوصى بالآتى:-

1 - العمل على اعداد برامج مراجعة متخصصة لفحص هذه الحسابات تتضمن الى جانب الأسس العلمية للمراجعة ، خبرات المراجعين التى يكتسبونها نتيجة الممارسة العملية لمراجعتها .

2 - اقامة الدورات التدريبية المتخصصة فى مجال مراجعة حسابات خارج الميزانية لتدريب مراجعى الأجهزة العليا للرقابة فى الدول العربية ونقل وتبادل الخبرات فى هذا المجال .

3 - توجيه اهتمام الجهات التنفيذية بالعمل على اتخاذ الاجراءات الكفيلة واللازمة لتدعيم نظم الرقابة الداخلية فى الوحدات الادارية والحد من تضخم ارصدة حسابات خارج الميزانية عن طريق استخدام حسابات المراقبة ، واعداد الكشوف الدورية والحساب الختامى من قبل الوحدات الادارية العامة وارسالها الى امانة الخزانة فى المواعيد المحددة حيث انها تعتبر من اهم وسائل الرقابة فى هذا المجال .

4 - حث الجهات التنفيذية الى الاتجاه الى استخدام الحاسبات الالكترونية فى مجال محاسبة الاموال العامة لضمان دقة وسرعة البيانات والرقابة عليها .

5 - السعى لدى السلطات التشريعية لاستصدار القوانين الحاسمة بشأن التعامل مع ارصدة حسابات خارج الميزانية والحد من زيادتها وتضخمها .

Missing Page

صفحة مفقودة





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

11

بحث مختصر

أعد البحث: الجهاز المركزى للمحاسبات
بجمهورية مصر العربية

جمهورية مصر العربيـــــة
الجهاز المركزى للمحاسبـــــات

الموضوع الثالـــث

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الموازنـــة

ورقة مقدمة الـــى :

الدورة الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

قائمة المحتويـــــات

رقابة الاجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الموازنـــة

مقدمـــة :

تنقسم الحسابات الحكومية الى مجموعتين رئيسيتين هما حسابات الموازنة وهـــى التى تتم فيها الاضافه الى الايرادات أو الخصم من المصروفات المدرجة بالموازنة وحسابـات خارج الموازنة (حسابات الخزانه) وهى التى تتم فيها عمليات الاضافه أو الخصم خـارج بنود الموازنة واعتماداتهـــا .

وتختلف الحسابات خارج الموازنة عن حسابات الموازنة العامة من حيث عدم تصفيتهـــا بأنتهاء السنة المالية المختصة ، اذ تستمر باستمرار الغرض الذى أنشئت من أجله علـى أن هذه الحسابات تتأثر بنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتؤثر فيها من حيث أن تصفيـــة تلك الحسابات قد تسفر عن فائض يؤول الى ايرادات الموازنة أوعجز يتم الخصم به علـــى استخداماتهـــا .

المبحـــث الاول
مكونات الحسابات الخارجة عن ابواب الموازنـــــة

تنقسم الحسابات خارج الموازنة الى قسمين رئيسيين همـــا :

- الحسابات الجارية وتشتمل على الحسابات الجارية العامة أو المؤقته والحسابات الجاريـــة تحت التسوية ويدخل ضمنها حسابات الامانات والعهد التى الغيت وأصبحت تسمـــى ح / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية و ح / جارى المبالغ الدائنه تحت التسوية .
- الحسابات النظاميـــة .

وفيما يلى عرض لأهم مكونات كل من هذه الحسابات وخصائصها :-

أولا : الحسابات الجاريـــة :

كما سبق ذكره تنقسم هذه الحسابات الى نوعين هما الحسابات الجارية العامة أو المؤقتة والحسابات الجارية تحت التسويـــة .

١ـ الحسابات الجارية العامة أو المؤقتـــــة :

وهى تعد لمتابعة حركة وسائل الدفع من نقديه وشيكات واذون صرف وكذا تصويـــــر حركة التعامل مع البنك المركزى من دفع وتحصيل يتم عن طريقه ، وفيما يلى عرض لأهـــــم هذه الحسابـــات :

- حركة النقدية بالخزائن الحكوميـــة .
- ح / الشيكات .
- ح / الشيكات تحت التحصيل .
- ح / جارى نقديه بالبريد (أمانه) .
- ح / جارى نقديه بالبريد (ايداعات) .
- ح / الحوالات .
- ح / البنك المركـــزى .
- ح / بنك الاستثمار القومى .

وفيما يلى عرض لكل نوع من أنواع الحسابات المذكورة :ـ

١ / ١ـ ح / حركة النقدية بالخزائن الحكوميـــة :

تنقسم الخزائن الحكومية الى عدة انواع هى الخزائن العامة والخزائـــــن الفرعية ، وخزائن السلف المستديمة ، وتنحصر حركة النقدية بالخزائن فـــــى المتحصلات للخزينه والصرف منها وحركة تبادل النقديه بينها وبين غـــيرها من الخزائن .

١ / ٢ـ ح / الشيكات

يعد هذا الحساب لتصوير حركة الشيكات المسحوبه من الوحدة الحكوميـــــة ويوجد منها نوعـــان :

١ / ٢ / ١ـ شيكات مسحوبه على البنك المركزى أو فروعه لعمليات تتعلق بالموازنـــة الجارية أو التحويلات الرأسماليـــة .

١/٢/٢- شيكات مسحوبه على بنك الاستثمار لعمليات تتعلق بالموازنة الاستثمارية وتسحب هذه الشيكات على حساب بنك الاستثمار المفتوح بالبنك المركزى .

ويجعل حساب الشيكات دائنا بقيمة الشيكات التي تسحب ، ومدينا بالشيكات التى يرد عنها اشعارات أو حوافظ خصم من البنك تفيد صرفها ، وكذلك الشيكات المرتده لاى سبب . وبالتالى يكون رصيد حساب الشيكات دائنا فى كل وقت بقيمة الشيكات المسحوبه ولم يرد بشأنها اشعارات خصم أو رد .

١/٣- ح / الشيكات تحت التحصيل :

ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الشيكات التى ترد الى الجهة عن تحصيل ايرادات أو ديون مستحقة للحكومة ، أو ايه متحصلات أخرى ، ويجعل دائنا بقيمة الشيكات التى تم تحصيلها بمعرفة البنك المركزى ويرد عنها اشعارات أو حوافظ اضافه ، كما يجعل دائنا ايضا بالشيكات التى ترفض أو ترد بدون تحصيل لاى سبب وبالتالى يكون رصيد حساب الشيكات تحت التحصيل مدينا فى كل وقت بقيمة الشيكات الوارده للوحده والتى لم يرد عنها اشعار اضافه أو ما يفيد ردها .

١/٤- ح / جارى نقديه بالبريد (أمانه)

يخصم على هذا الحساب بقيمة الامانه التى تدفعها المصالح مقدما لهيئة البريد لمقابله أذون الصرف التى تسحبها هذه المصالح على مكاتب البريد ويتم التسويه من الحساب بقيمة الأذون المصروفه بمعرفة مكاتب هيئة البريد .

١/٥ - ح / جارى نقديه بالبريد (ايداعات) :

وتقيد به قيمة الحوالات البريديه الوارده للوحدة سدادا لمستحقاتها على الغير .

١/٦ - ح / الحوالات :

ويعد لتصوير حركة أذون الصرف المسحوبه من الوحدة على احدى الخزائن العامة وذلك لدفع مصروفات أو التزامات ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الحوالات

المسحوبه ومدنيا بالحوالات المنصرفة أو المرتده وبالتالى يكون رصيده فى كل وقت دائنا بقيمة الحوالات المسحوبه والتى لم يرد ما يفيد صرفها أو ردها .

١/٧ـ ح / البنك المركزى :

يتولى البنك المركزى تمويل العمليات الجارية والتحويلات الرأسمالية بينما يتولى بنك الاستثمار تمويل العمليات الاستثمارية . وتلتزم الوحدة بفتح حساب للبنك المركزى ضمن حساباتها الجارية لمتابعة حركة التعامل معه . كما يلتزم البنك المركزى بفتح حساب مستقل لكل وحده طرفه لقيد العمليات الخاصة بها .

١/٨ ـ ح / بنك الاستثمار القومى :

أنشىء بنك الاستثمار القومى لتمويل المشروعات الاستثمارية التى تدرج بالخطة العامة للدولة . وتفتح الجهات الحكومية الحسابات الاتيه لبنك الاستثمار القومى :

١/٨/١ـ ح / بنك الاستثمار القومى المفتوح بالبنك المركزى :

ويجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ المخصصة للاستثمار بالجهة ودائنا بقيمة ما يسحب من شيكات خصما على هذا الحساب .

١/٨/٢ـ ح / جارى المبالغ الدائنه تحت التسوية (باسم بنك الاستثمار القومى):

ويجعل دائنا بمقدار ما يخصص للوحدة من التمويل للاستخدامات الاستثمارية بالموازنة العامة وأيه أموال أخرى لهذا الغرض وتسوى هذه الدائنيه بالاضافه الى ح / الموارد الاستثمارية (تمويل بنك الاستثمار) عن كل مبلغ يتم استخدامه .

٢ـ الحسابات الجارية تحت التسوية :

تشتمل هذه الحسابات على الحسابات الوسيطه التى تعبر عن عمليات معينة فيها دفع أو تحصيل نقود ليست مصروفات أو ايرادات ، كما قد يعلى بها مؤقتا مصروفات أو ايرادات لحين استكمال اجراءاتها لتصبح مصروفا أو ايرادا لذلك فان هذه الحسابات

تظل مفتوحه بالدفاتر كحسابات وسيطة تسوى بالتحصيل أو الدفع أو باستكمال الاجراءات ، وتقيد بها عاده الأمانات والعهد والمقدمات التى للوحدة طرف الغير وكذلك الأمانات والعهد والمستحقات التى للغير طرف الوحدة وهذه الحسابات تنقسم الى قسمين :

٢/١ـ الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية :

وهى حسابات بطبيعتها مدينه ورصيدها يجب أن يكون مدينا فى كل وقت وفيما يلى أهم هذه الحسابات :

٢/١/١ـ ح / جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة فى الخارج :

ويقيد بهذا الحساب قيمة الاعتمادات المستنديه التى تفتح بالزيادة عن المخصص فى موازنة السنة الجارية للاستخدامات الاستثمارية التى تمتد لاكثر من سنة ماليه وتشترط الجهة الاجنبية فتح اعتماداتها بالكامل .

٢/١/٢ـ ح / جارى السلف المستديمة :

وتفتح لقيد المبالغ التى تصرف كعهده للصرف منها على النثريات المتكررة ، وعلى الحالات العاجله التى لا تحتمل الاجراءات العادية وتعهد عادة الى موظف موثوق به ويتحدد مبلغها بمتوسط المنصرف على الاغراض المذكورة خلال الستة شهور الاولى لانشائها مضافا اليه ٥٠٪ وعادة ما يحدد حدا اقصى للصرف من هذه السلفه فى المره الواحدة الا فى حالات استثنائيه محدده يصدر بها ترخيص من وزارة المالية على أن تستعاض السلفه كلما قاربت على النفاذ ويجب تسويتها فى نهاية السنة المالية بالخصم على بنود الموازنة المختصة بقيمة المنصرف منها .

٢/١/٣ـ ح / جارى المبالغ المدينه تحت التسوية :

يخصص هذا الحساب لقيد المبالغ التى تصرف خارج موازنة الوحدة أو التى يتقرر خصمها على هذا الحساب لحين تسويتها مثل :ـ

- المبالغ التى تصرف من الاعتمادات الاجمالية الممسوكه بمعرفة وزارة المالية فى بعض الاغراض التى لم يخصص لها للوحدة اعتمادات مثل منحة الاعياد .
- سلف تحت حساب المعاش يتم صرفها لحين الانتهاء من ربط المعاش النهائى .
- صرف مرتبات العاملين المنتدبين من جهات أخرى بالوحدة عند تأخر ورودها من الجهات المنتدب منها العامل .

٢/٢ـ الحسابات الجارية الدائنه تحت التسوية

وهى حسابات بطبيعتها دائنه ورصيدها يجب أن يكون دائنا فى كل وقت وتشتمل على الحسابات التالية :

٢/٢/١ـ حسابا التأمينات المؤقته والنهائية :

ويقيد بهما المبالغ التى تقدم بواسطة الموردين او المقاولين الداخلين فى مناقصات أو مزايدات وذلك على سبيل التأمين الابتدائى وقت دخولهم المناقصه أو المزايده ، أو على سبيل التأمين النهائى عندما ترسو عليهم الاعمال أو التوريدات .

٢/٢/٢ـ ح / جارى التأمينات المتنوعة :

ويقيد به المبالغ التى تحجز من المقاولين من قيمة العقود المبرمة معهم والتأمينات التى يدفعها الافراد للحكومة لتأدية اعمال لحسابهم ، وتأمينات ايجارات المبانى الحكومية المؤجرة للغير .

٢/٢/٣ـ ح/ جارى الحجوزات القضائية :

وتقيد به المبالغ المستحقه للغير طرف الوحدة الصادر بها حكم قضائى بالحجز عليها لصالح احدى الوحدات الادارية الاخرى .

٢/٢/٤ـ ح / جارى الجزاءات :

وتقيد به المبالغ المستقطعة من مرتبات العاملين تنفيذا للجزاءات الموقعة عليهم .

٢/٢/٥ـ ح / جارى المستحقات الاستثمارية :

لاثبات قيمة الاستخدامات الاستثمارية التى تم انجازها حتى نهاية السنة المالية والتى لم يتسنى صرفها (حيث يطبق على الاستخدامات الاستثمارية مبدا الاستحقاق) .

٢/٢/٦ـ ح / جارى مبالغ دائنه تحت التسوية (باسم بنك الاستثمار القومى)

وقد سبق الاشارة اليه عنه التعرض لحساب بنك الاستثمار القومى .

٢/٢/٧ ـ ح / جارى المبالغ الدائنه تحت التسوية :

ويخصص للمبالغ التى ترد للجهة خارج بنود الموازنة مثل :

- المبالغ المحصله والمحتجزه لحساب المصالح الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة لحين صرفها لتلك الجهات ومن أمثلتها الاستقطاعات لحساب مصلحة الضرائب وهيئة التأمينات والمعاشات والنقابات ... الخ .
- التبرعات لحين قبولها أو رفضها .
- المبالغ التى لم يتقدم مستحقيها لصرفها فى المدة المحددة مثل الرواتب وغيرها .

ثانيا : الحسابات النظامية

وهى حسابات عكسيه متقابله تهدف أساسا الى مراقبة مستحقات الدولة ومتابعة بعض أنواع الاستخدامات والاصول المملوكه للدولة وتتمثل أهم الحسابات النظامية فى الحسابات الاتية :-

١ - ح / الديون المستحقه للحكومة ويقابله ح / تسوية مطلوبات الحكومة :

وتقيد بهما الديون المستحقه للحكومة قبل الافراد نظير عجز عهده أو اختلاس وكذا الديون المستحقة للحكومة على الموردين أو المتعهدين أو المقاولين المتعاقد معهم .

ويجعل ح / الديون المستحقه للحكومة مدينا بمبالغ الديون عند نشأتها على أن يقيد في نفس الوقت في الجانب الدائن لحساب المطلوبات الحكومية . وفي حالة تسوية كل أو جزء من الدين سواء بالخصم من مرتب الموظف أو بقيام الغير من الموردين أو المتعهدين أو المقاولين سداد حق الحكومة يجري قيود عكسيه للقيود التي سبق قيدها عند الانشاء .

٢ - ح / المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات يقابله ح / الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدما :

ويستخدم هذين الحسابين في قيد المبالغ التي يتم دفعها مقدما عن اعمال ومشتريات يخصم بقيمتها على بنود الموازنة المختصة لمراقبة تنفيذ الاعمال وتوريد المشتريات المدفوع قيمتها مقدما ويسوى هذين الحسابين بورود المستندات المؤيده للانجاز أو التوريد حيث أنه عادة ما تدفع المبالغ المقيده في هذين الحسابين دون مستندات .

٣ - ح / المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (سلف مؤقته) ويقابله ح / الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقته :

وتقيد بهما المبالغ المنصرفه كسلفه مؤقته أو طارئه ، ويعهد بها الى أحد العاملين وتصرف له بأذن صرف أو شيك على ذمة أصناف مطلوبه بصفة عاجلة وغير متوفره بالمخازن أو على ذمة تأديه خدمات فوريه لا تحتمل الاجراءات العادية .

٤ - حسابا / الكفالات عن تأمينات الغير مؤقته أو نهائية ويقابلهما حسابا / تأمينات الغير مقابل خطابات ضمان مؤقته أو نهائية :

وتقيد بهم قيمة خطابات الضمان التي تصدرها البنوك ويقدمها المقاولون أو الموردون كتأمين ابتدائي عند الدخول في مناقصة أو مزايدة أو تأمين نهائي عند رسو المناقصة أو المزايده عليهم وتعتبر هذه الخطابات بديلا عن الشيكات أو النقود التي تقدم كتأمين مؤقت أو تأمين نهائي والتي سبق بيانها من قبل .

٥ - ح / المبالغ المفتوح عنها اعتمادات أو تحويلات نقديه بالخارج ويقابله
ح /الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات نقديه بالخارج :

ويقيد بهما قيمة المبالغ التى يتم تحويلها للخارج عن طريق فتح اعتمادات مستنديه ، وتشترط الجهة الاجنبية فتح الاعتماد بكامل قيمته ، ويجرى القيد النظامى بالحسابين المشار اليهما لمراقبة حركة الاعتماد المفتوح وورود المستندات والاصناف ويتم الغائها بالتدريج بمقدار ما يتم تنفيذه أولا بأول حتى يصبح رصيدها صفر عند إتمام التنفيذ بالكامل .

٦ - ح / الأصول ويقابله ح / المال العام المتمثل فى أصول :

يقضى القانون بضرورة قيام الوحدات الادارية بحصر الأصول وموجودات المخازن وأظهار قيمتها فى نهاية السنة المالية ، ويرفق بيان بها بالحساب الختامى ، كما يمسك سجل خاص بهذه الأصول لمتابعتها وبيان المتغيرات التى طرأت عليها خلال السنة المالية تقيد به قيمة الأصول المملوكه للوحدة أول السنة المالية ، وقيمة ما أضيف اليها خلال السنة مع استبعاد الاصول التى تم التصرف فيها للغير أو تم تخريدها أو فقدها . ويتم توسيط الحسابات النظامية المذكورة لمتابعة عملية أضافة مشتريات الأصول خلال العام فيضاف قيمة الأصل الى ح / الأصول ويجعل ح / المال العام المتمثل فى أصول دائنا بنفس القيمة عند اجراء عملية الشراء وتستبعد قيمة الاصول التى يتم التصرف فيها تصرفا ناقلا للملكية أو تخريدها أو فقدها على أن تحسب قيمة الاصول الثابته عند استبعادها من حساب الأصول بتكلفتها الدفترية .

ثالثا: خصائص الحسابات خارج الموازنه :-

تتميز الحسابات خارج الموازنه بعده خصائص اهمها مايلى :-

١- وجوب ترحيل المبالغ المقيدة بالحسابات الجارية المدينة والدائنة والنظامية التى لم تصرف أو تسوى لغاية اخر يونيو من كل سنة الى حسابات السنة التالية وذلك بخلاف حسابات الموازنة التى تقفل الارقام المدرجة بها ايرادا ومصروفا بانتهاء السنة المالية .

٢ـ ضرورة امساك دفتر اجمالي بجانب الدفاتر الافراديه حتى يتسنى احكام الرقابة على الارقام المدونه بها ، خاصة وأن معظم هذه الارقام تظل مقيده في أغلب الاحيان بالدفاتر لاكثر من سنة مالية وفيما يلي الدفاتر الاجمالية الواجب امساكها :

٢/١ـ دفتر اجمالي الحسابات الجارية الدائنة •

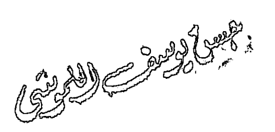
٢/٢ـ دفتر اجمالي الحسابات الجارية المدينة •

٢/٣ـ دفتر اجمالي الحسابات النظامية •

وعند اقفال حساب كل شهر يجب على المسئولين بالحسابات مراجعة دفاتر مفردات الحسابات الجارية الدائنة والمدينة والنظامية ومطابقة مجموع كل حساب منها على المجموع الوارد في دفتر الاجمالي والتوقيع عليها بما يفيد ذلك •

٣ـ عدم القيد بهذه الحسابات الا اذا كان ضروريا ، ويجب أن يتخذ في الحال ما يكفل عمل التسوية النهائية لجميع هذه المبالغ بدون ابطاء وفي أقرب وقت ممكن ولا سيما عند اعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية •

٤ـ وجوب اضافة بعض المبالغ المقيده بالحسابات الجارية الدائنة الى الايرادات اذا تجاوز قيدها مدة معينة ، مع التأشير بذلك بالدفاتر •



المبحث الثانـــي
تأثير الحسابات الخارجة على تنفيذ الموازنة العامـــة
وانعكاساتها على الحساب الختامـــي

نعرض فيما يلى أهم آثار حسابات خارج الموازنة العامة على نتائج تنفيذها :-

١ - تساعد الحسابات الجارية العامة أو المؤقته على الرقابة على حركة وسائل الدفـع والتحصيل الخاصة بصرف قيمة استخدامات وتحصيل موارد للموازنة مما يحكـم الرقابة بطريق غير مباشر على حسابات الموازنة ذاتها .

٢ - تمكن الحسابات الجارية تحت التسوية المدينة والدائنه من سهوله الخصـم أو الاضافه على حسابات الموازنة فى وقت يصعب فيه هذا الخصم أو الاضافـة بطريق مباشر نظرا لعدم استكمال الاجراءات أو لعدم استيفاء المستندات ممـا يسهل انجاز المهام الموكوله لوحدات الجهاز الادارى للدولة .

٣ - تمكن الحسابات النظامية من مراقبة ورود المستندات للمبالغ التى خصم بها مقدمـا على بنود اعتمادات الموازنة أو على حسابات أخرى دون وجود مستندات مؤيده للصرف أو لاثبات اصول وخصوم سبق تحميل بنود الموازنة بها .
كما تمكن الحسابات النظامية من مراقبة حركة الأصول والموجودات الحكوميـة والمتغيرات التى تطرأ عليها خلال العام، وإن كانت الحسابات خارج الموازنـة تؤثر فى تنفيذها وتساعد على احكام الرقابة على بنودها الا أن هناك بعض الآثـار السلبيه لهذه الحسابات من أمثلتها ما يلـى :

أ - ان فتح الحسابات الجارية المدينه تحت التسويه يتيح أحيانا للجهـات الصرف خصما على هذه الحسابات رغم عدم وجود اعتماد بالموازنة أو عـدم كفايه الاعتماد لاخفاء تجاوز بعض اعتمادات الموازنة مما يظهر الصرف علـى حسابات الموازنة بأقل من حقيقته ، وبالتالى عدم تمثيل الحساب الختامـى للواقع ، كما أن فتح هذه الحسابات يتيح للوحدات الخروج عن المبـدأ النقدى (الذى يقضى بعدم جواز اضافة ايه مبالغ كايرادات أو استبعـاد

أيه مبالغ من المصروفات الا ما يتم تحصيله فعلا أو صرفه فعلا) وذلك لاثبات ايرادات مستحقه لم تحصل بعد أو لاستبعاد مبالغ من المصروفات لم يكن مستحق سدادها بعد ، مما يظهر الايرادات بأكثر من حقيقتها والمصروفات بأقل من حقيقتها ، وهذا ينعكس ايضا على الحساب الختامى .

٢ - ان فتح الحسابات الجارية الدائنه تحت التسوية يتيح للجهات فى نهاية العام المالى الخصم على المصروفات الجارية والتحويلات الرأسمالية مع تعليه المبالغ المخصومه بحسابات جارية دائنه تحت التسوية بقصد استنفاذ اعتمادات الوحدة فى نهاية العام المالى ، ويقصد ترحيلها الى العام الذى يليه ، واستخدامها فى ذلك العام مما يظهر حسابات المصروفات الخاصة بالوحدات على غير حقيقتها فى الاعوام المختلفة وذلك بالمخالفة لما يقضى به قانون المحاسبة الحكومية وتعليمات وزارة المالية .

المبحث الثالث

دور الاجهزة العليا للرقابة المالية فى مراقبة الحسابات الخارجة عن أبواب الموازنة من واقع تجربة الجهاز

يتمثل دور الجهاز المركزى للمحاسبات بالنسبة للرقابة على حسابات خارج الموازنة فيما يلى :-

أولا : فحص السجلات والتأكد من صحة الارصدة والمبالغ المقيده بها :

تتمثل رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات من حيث فحص السجلات والتأكد من صحة الارصدة والمبالغ المقيده بها فى مجموعة من الاجراءات أهمها ما يلى :

١- يقوم الجهاز بمطابقة أرصدة الحسابات الواردة بكشف الحساب الشهرى للجهة والذى يعد لهذا الغرض على ارصدة هذه الحسابات من واقع الدفاتر .

٢- يقوم الجهاز بفحص كل دفتر على حده من حيث القيد فى جانبى الدفتر والتحقق من تصفية الحسابات والتأشير عليها بما يفيد ذلك ، وأن العمليات المقيده به هى ما يتعين قيدها بهذا الحساب .

٣- بالنسبة للحسابات النظامية يتم مراجعة كل دفتر خاص بحساب معين على الدفتر الخاص بالحساب المناظر له للتأكد من أنه قد تم القيد فى الدفاتر فى صورة واضحة ، وأن رصيد الحساب بكل دفتر يماثل رصيد الدفتر المناظر له . وأنه تم اجراء التسويات الخاصة بكل حساب .

٤- يعمل الجهاز على اكتشاف المخالفات التى تترتب على فتح الحسابات خارج الموازنة ويطالب باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة ، ومن أهم هذه المخالفات ما يلى :-

٤/١- فتح الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية والخصم عليها بمصروفات لم تدرج لها اعتمادات بالموازنة أو نفدت اعتماداتها أو قاربت على النفاذ .

٤/٢- اثبات ايرادات مستحقه لم تحصل بعد أو استبعاد مبالغ من المصروفات تم صرفها فعلا وذلك بتوسيط الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية وذلك بغرض اظهار الايرادات بأكثر من حقيقتها والمصروفات بأقل من حقيقتها .

٤/٣ـ فتح الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية وذلك بغرض اضافة مبالغ مخصومة على بنود المصروفات لاستنفاذ اعتمادات الوحدة فى نهاية العام المالى بقصد ترحيلها الى العام الذى يليه •

ثانيا : اسباب تضخم أرصدة الحسابات الخارجة عن الموازنة من سنة لاخرى وكيفية معالجتها :

يتمثل دور الجهاز فى الوقوف على أسباب تضخم أرصدة الحسابات الخارجة عن الموازنة من سنة الى أخرى والتحقق من تلافيها او عدم تكرارها على الوجه التالى وعلى سبيل المثال :

١ـ الحسابات الجارية :

١/١ـ الحسابات الجارية العامة :

تتضخم ارصدة الحسابات الجارية العامة بسبب :

١/١/١ـ عدم قيام البنك بتحصيل قيمة الشيكات تحت التحصيل المرسله اليه بمعرفة الجهة فى الوقت المناسب •

١/١/٢ـ عدم قيام الجهة بقيد الاشعارات الوارده بحافظة اضافة البنك والخاصة بالشيكات التى تم تحصيلها •

ويتمثل دور الجهاز لمعالجة الاسباب المشار اليها فى القيام بمطابقة الشيكات تحت التحصيل المقيده بالحساب والمرسله الى البنك على الشيكات المحصله فعلا بمعرفة البنك والوارده بحافظة اضافة البنك وذلك لاكتشاف :

- الشيكات التى لم يتم تحصيلها ويقوم بمطالبة الجهة بمكاتبة البنك بخصوصها •
- اشعارات الاضافه بالشيكات التى تم تحصيلها فعلا بمعرفة البنك ولم يتم قيدها فى الحساب ومطالبة الجهة باجراء قيدها بالحساب •

١/٢ـ الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية :

تتضخم ارصدة الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية بسبب عدم اجراء المتابعة الدورية والمستمرة لورود الشيكات لتسوية المبالغ المنصرفة خصما على هذه الحسابات مثل الشيكات التى ترد من وزارة المالية بالنسبة للمبالغ المنصرفه من

الاعتمادات الاجمالية الممسوكه بمعرفتها والشيكات التى ترد من الهيئة القومية للمعاشات لتسوية سلف المعاشات ، والشيكات التى تردمن الجهات الاخرى لصرف مرتبات العاملين المنتدبين للعمل فى الوحدة .

كما ينشأ هذا التضخم ايضا من عدم تسوية السلف المستديمة لدى الاشخاص المعهود اليهم بهذه السلف فى نهاية السنة المالية .

ويتمثل دور الجهاز المركزى للمحاسبات لمعالجة تضخم ارصدة الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية فى التحقق من أن الجهة تقوم باجراء متابعة دورية ومستمرة على ارصدة هذه الحسابات والتحقق من مطالبتها للجهات المعنية بارسال الشيكات اللازمة لتسوية هذه الحسابات كما يقوم الجهاز ايضا بفحص السلف المستديمه فى نهاية السنة المالية للتحقق من تسوية المنصرف منها على بنود الموازنة المختلفة ، ومن أنه قد تم اجراء التسويات اللازمة بالنسبة لهذه السلف .

١ / ٣ـ الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية :

تتمثل أهم الاسباب التى تؤدى الى تضخم أرصدة الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية فى الاتى :ـ

١ / ٣ / ١ـ عدم تسوية بواقى المبالغ المسدده لبعض الجهات على ذمة تنفيذ اعمال او خدمات لحساب جهات أخرى .

١ / ٣ / ٢ـ عدم رد التأمينات الابتدائية فور اجراء الترسيه على المورد او المقاول .

١ / ٣ / ٣ـ عدم رد بواقى مرتجعات الماهيات التى سبق تعليتها الى الحسابات الجارية الدائنه لبنودها الاصلية بالموازنة .

١ / ٣ / ٤ـ عدم رد خطابات الضمان التى انتهى الغرض منها .

١ / ٣ / ٥ـ عدم مراعاة سداد رصيد الجارى الدائن المحصل لحساب مصلحة الضرائب وبقاؤه بدون سداد من سنة الى أخرى .

١ / ٣ / ٦ـ عدم سداد حصيلة المحصل لحساب التأمينات والمعاشات .

ويتمثل دور الجهاز المركزى للمحاسبات ، لمعالجة تضخم ارصدة الحسابات الجارية الدائنه تحت التسوية فى فحص هذه الحسابات وذلك بهدف التحقق من أسباب الاضافه للحساب وان الجهة قد قامت بتصفية البواقى عند نهاية تنفيذ الاعمال الخاصة بالمبالغ المقيده بهذه الحسابات .

٢ـ الحسابات النظاميـــة :

يرجع تضخم ارصدة الحسابات النظامية الى عدة اسباب يتعين على الجهاز المركـزى للمحاسبات ان يقوم بالوقوف عليها وذلك لاقتراح وسائل معالجتها وفيما يلى أهـــم هذه الاسباب :

٢/١ـ عدم مراعاة اجراء التسويات النظامية عند السداد .

٢/٢ـ اهمال الجهة الادارية فى اجراء التسويات العكسية .

الخاتمـــة والتوصيـــات

فى ضوء ما تناولته هذه الورقه من ايضاح لتجربة الجهاز المركزى للمحاسبات فى مجال الحسابات الخارجة عن ابواب الموازنة ، نعرض فيما يلى ما أسفرت عنه الدراسة :

١- أهمية فتح حسابات خارج الموازنة لاغراض الرقابة والمتابعة .

٢- اهمية تقسيم الحسابات خارج ابواب الموازنة الى قسمين رئيسيين همـا الحسابات الجارية والحسابات النظامية .

٣- اهمية الرقابة على الحسابات الخارجة على تنفيذ الموازنة بقصد اكتشاف ما يترتب عليها من مخالفات وآثار سلبيه تظهر مصروفات الموازنة وايراداتها على غير حقيقتها .

٤- أهمية فحص السجلات الممسوكه للحسابات خارج الموازنة والتعرف على أسباب تضخم ارصدتها بغرض القضاء على هذه الاسباب وذلك بأن يخصص فى برامج المراجعة السنوية فترات لفحص هذه الحسابات على مدار العام المالى ، مع التركيز بصفة خاصة على مستجدات القيد فى السنة المالية محل المراجعة والفحص ، ومتابعتها بصفة دوريه ومنظمة ومستمرة تلافيا لتراكمها وتضخمها واختفاء معالمها فى السجلات السابقة وبذلك يمكن تدارك هذا التضخم من البداية بالفحص والمتابعة المستمرين .

٥- تشكيل لجان فى كل وحده حسابية برئاسة المراقب المالى أو ممثل وزارة المالية بهـا لدراسة وتصفية الارصدة المتضخمة المتراكمه بلا حركة من السنوات السابقة ، وفتح حساب تصفية تقفل فيه هذه الارصدة المدينة ويقابلها الارصدة الدائنه الراكده فى السجلات بناء على مذكرات عن كل رصيد توضح فيه أسباب الازاله ومعتمده من المراقب المالى او ممثل وزارة المالية على أن يظهر رصيد حساب التصفية فى الحساب الختامى ، وتسوى فيه حسب الاحوال ارصدة السنوات التالية التى يثبت عدم جدوى استمرارهـا فى السجلات الافراديه او الاجمالية ، ويفضل أن تراجع هذه التسويات ومذكراتهـا من عضو الجهاز المركزى للمحاسبات أولا بأول قبل قيدها بالسجلات وذلك للتخلص من التضخم الحسابى لهذه الحسابات ، ومنعا من حدوث اختلاسات او تلاعب فى هذه الارصدة .

قائمة المراجع

أولا : القوانين

١- قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ .

٢- قانون البنك المركزى رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥ .

٣- تعديلات قانون الموازنة العامة للدولة رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ .

٤- تعديلات قانون الموازنة العامة للدولة رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٠ .

٥- قانون انشاء بنك الاستثمار القومى رقم ١١٩ لسنة ١٩٨٠ .

٦- قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ .

٧ - قانون المناقصات والمزايدات رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ .

ثانيا : اللوائح

١- لائحة المخازن .

٢- اللائحة المالية للموازنة والحسابات .

٣- اللائحة التنفيذيه لقانون المحاسبة الحكومية - قرار وزير المالية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ .

٤- اللائحة التنفيذيه لقانون الموازنة العامة للدولة - قرار وزير المالية رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ .

ثالثا : المنشورات والكتب الدورية

١- منشور عام وزارة المالية بالغاء حسابات الامانات والعهد رقم ١ لسنة ١٩٦٥ .

٢- منشور عام وزارة المالية بتغيير اسم حـ / الحوالات تحت التحصيل الى حـ/ الشيكات تحت التحصيل رقم ٤ لسنة ١٩٨٣ .

٣- كتاب دورى وزارة المالية بتعديل بعض بنود اللائحة المالية للموازنة والحسابات رقم ٥٦ لسنة ١٩٨٩ .

تابع قائمة المراجـع

رابعا : الكتـــــب

١- د . حسن محمد كمال نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعمليـــة سنة ١٩٦٥ .

٢- د . ابراهيم حماد ، د . كمال الدين على محمد - المحاسبة الحكومية - نظام محاسبى - مراقبة داخلية - محاسبة قومية سنة ١٩٨٥ .

٣- د . محمد عبد الحليم عمر - المحاسبة الحكومية - الاصول العلميـــة والتطبيق العملى بالمقارنة بالفكر الاسلامى سنة ١٩٨٧ .

٤- د . حسن محمد كمال ، د . محمد عبد اللطيف هاشم ، د . عبد اللـــه محمد عبد المنعم - نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعملية سنـــة ١٩٨٩ .





الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية

الدورة العادية الرابعة للجمعية العامة

طرابلس 1992م

الموضوع الثالث

رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على حسابات خارج الميزانية

(حسابات الخزانة)

12

بحث مختصر

أعد البحث: الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
بالجمهورية اليمنية

بسم الله الرحمن الرحيم

YEMEN ARAB REPUBLIC
PRESIDENCY OF THE REPUBLIC
CENTRAL ORGANIZATION FOR
CONTROL & AUDITING



الجمهورية العربية اليمنية
رئاسة الجمهورية
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

رقابة الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة على حسابات خارج الميزانية فى الجمهورية اليمنية

==================

بحث مقدم للمناقشة خلال الدورة الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقدة فى طرابلس بالجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى .

سنة 1992م

اعداد المحاسب

فيصل عبد السلام قمحان

الفصل الاول

ماهية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية ومكوناتها

ينقسم هذا الفصل الى مبحثين الاول بعنوان ماهية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية والمبحث الثانى بعنوان مكونات الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية .

المبحث الاول : ماهية الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية .

تجاوبا مع واقع المعاملات المالية فى الوحدات الحكومية والمتمثل فى ان بعضها لايمس مباشرة حسابات الموازنة العامة للدولة من مصروفات وايرادات يستخدم النظام المالى فى الوحدات الحكومية مجموعة من الحسابات تشكل اطراف القيود او بعضها للمعاملات التى تتم فى الوحدات الحكومية والتى لايمكن توجيهها بشكل مباشر لحسابات المصروفات والايرادات . فلما كانت المبالغ التى يتم صرفها فى الوحدة الحكومية تخصم على مصروفات ميزانيتها والمبالغ التى يتم تحصيلها تعلى على ايرادات الميزانية . فهناك مبالغ تقوم الوحدة بصرفها او تحصيلها ولكن لايمكن خصمها او تعليتها على بنود الميزانية وذلك اما لان هذه المبالغ ليست اصلا من المصروفات او الايرادات بطبيعتها او انه لابد من استيفاء اجراءات خاصة قبل خصمها على المصروفات او تعليتها للايرادات ولاثبات هذه المبالغ تستخدم مجموعة من الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية يطلق عليها فى المحاسبة الحكومية بالجمهورية اليمنية اسم الحسابات الوسيطة . وهذه الحسابات تمثل ركنا اساسيا فى دورة المحاسبة الحكومية كما انها نظرا لاهميتها من حيث ما تعنيه من حقوق والتزامات محل تسوية على الوحدات الحكومية تخضع لرقابة محاسبية وادارية دقيقة . وتتجه رغبة السلطات المالية دائما الى سرعة تسويتها حتى لاتتضخم من سنة الى أخرى ومايعنيه هذا من اخفاء او تأجيل لمصروفات او ايرادات تخص سنوات مالية معينة . وهذه الحسابات ذات جانبين مدين ودائن نظرا لطبيعة القيد فيها .

وتتميز الحسابات الوسيطة بأن غالبيتها من الحسابات الشخصية وبالتالى فهى ترحل من سنة مالية الى اخرى حتى تتم تسويتها وذلك

بعكس حسابات الايرادات والمصروفات العامة التى تعتبر من الحسابات الاسمية والتى تصفى سنويا فى الحساب الختامى للدولة ولاترحل الى السنة المالية التالية .

وقد تبقى المبالغ المعلقة فى هذه الحسابات مددا طويلة ويرجع السبب فى ذلك اما لطبيعة العملية المفتوح من اجلها احد هذه الحسابات او من اهمال القائمين بشئون الحسابات فى الوحدة الحكومية فى اتمام الاجراءات اللازمة لتصفية هذه المبالغ الامر الذى يدعو لبقائها عدة سنوات.

ويمكن تعريف الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية (الحسابات الوسيطة) بانها تلك الحسابات التى لم يرد لها تقديرات اصلا فى الميزانية وبالتالى لاتعتبر من حسابات الايرادات او من حسابات المصروفات .

المبحث الثانى : مكونات الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية .

اوردت اللائحة المالية للميزانية والحسابات بالجمهورية اليمنية اربعة انواع من الحسابات تندرج جميعها تحت مسمى الحسابات الوسيطة وهذه الحسابات هى :-

- الحسابات الجارية العامة .
- الحسابات الجارية المدينه (العهد) .
- الحسابات الجارية الدائنه (الامانات) .
- الحسابات النظامية .

ونورد فيمايلى بيان بماهية تلك الحسابات ومكوناتها .

اولا : الحسابات الجارية العامة .

هى مجموعة من الحسابات ليست ذات طبيعة واحدة اوردتها اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المواد ٢٢٤ - ٢٣٨ وتتمثل فى الحسابات التالية :

١) حساب البنك المركزى للمصروفات .

٢) حساب البنك المركزى للايرادات .
٣) حساب البنك المركزى (عام) .
٤) حساب النقدية تحت التسوية .
٥) حساب الشيكات الواردة .
٦) حساب الكفالات .

وفيمايلى بيان موجز بالقيود والمعالجات المحاسبية التى تتم فى هذه الحسابات .

1 - حساب البنك المركزى للمصروفات .

يقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب جميع مصروفات الموازنة التى تتم بشيكات مسحوبة على البنك المركزى . ويقيد فى الجانب المدين من هذا الحساب الشيكات المسحوبة شهريا على البنك المركزى من واقع البيان الشهرى المرسل من البنك عن مصروفات الجهة خلال الشهر.

2 - حساب البنك المركزى للايرادات.

يقيد فى هذا الحساب فى الجانب المدين منه قيمة حوافظ الاضافة التى يرسلها البنك المركزى تباعا عن المبالغ الموردة اليه نظير ايرادات الجهة . وعند ورود البيان الشهرى المرسل من البنك المركزى عن ايرادات الجهة المحصلة طرفه يقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب جملة المبالغ المودعة فى البنك خلال الشهر ومن واقع البيان الشهرى المشار اليه .

3 - حساب البنك المركزى (عام).

يقيد فى الجانب المدين من هذا الحساب كل المبالغ المودعة فى البنك المركزى خلافا لايرادات الموازنة العامة للدولة او استبعادا من المصروفات. ويقيد فى الجانب الدائن منه كل المبالغ المسحوبة من البنك المركزى لمواجهة مدفوعات بخلاف المصروفات او الخصم من الايرادات .
وعليه فان معظم المبالغ المقيدة فى هذا الحساب هى المبالغ التى تخص الحسابات الجارية المدينة والدائنة .

4 - حساب النقدية تحت التسوية .

يقيد فى الجانب المدين من هذا الحساب جميع المبالغ التى يتم تحصيلها نقدا من واقع قسائم التحصيل (نموذج ٥٠ حسابات) وذلك لكل قسيمة على حدة بحسب تسلسلها التاريخى ثم تورد المبالغ المحصلة الى البنك المركزى بموجب حافظة توريد نقدية .وعند ورود حوافظ الاضافة من البنك المركزى يتم القيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب بقيمة هذه الحوافظ .

5 - حساب الشيكات الواردة .

يقيد فى الجانب المدين من هذا الحساب جميع الشيكات الواردة الى الجهة وذلك بحسب تورايخ ورودها ويقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب قيمة الشيكات التى يرد اشعار الاضافة الخاص بها من البنك المركزى .

والجدير بالذكر ان المتحصلات بشيكات من غير ايرادات الموازنة سوف تقيد عند ورود اشعار الاضافة الخاص بها فى ح / البنك المركزى (عام) .

6 - حساب الكفالات.

يقيد فى الجانب المدين من هذا الحساب جميع الكفالات (خطابات الضمان) المقدمة من المتعهدين والموردين مقابل تأمينات او ضمانات مختلفة ويقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب جميع الكفالات التى تنتهى صلاحيتها او ترد للمتعهدين والموردين عند انتهاء الغرض المقدمة من اجله . كما يجعل هذا الحساب دائنا ايضا بقيمة الكفالات التى يتم مصادرتها من قبل الجهة .

ثانيا : الحسابات الجارية المدينة (العهد).

هى مجموعة الحسابات التى تظهر فيها المبالغ التى تمثل مديونية الغير للمصلحة الحكومية بصفة مؤقتة لحين تسوية هذه المديونية اما بتحصيل هذه المبالغ من الغير او تحويلها للمصروفات. وقد اوردت

اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المواد (٢٣٩ - ٢٥٠) مجموعة الحسابات الجارية المدينة كمايلى :-

1 - حساب جارى المبالغ المدفوعة مقدما .
2 - حساب جارى السلف المؤقتة .
3 - حساب جارى السلف على المرتبات .
4 - حساب جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية للخارج .
5 - حساب جارى السلف المستديمة .
6 - حساب المدينين تحت التحصيل .
7 - حساب المدينين (وزارة المالية) .
8 - حساب جارى المبالغ المدينه تحت التسوية .

وفيما يلى بيان موجز للقيود والمعالجات المحاسبية التى تتم فى هذه الحسابات .

1 - حساب جارى المبالغ المدفوعة مقدما.

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المبالغ التى تصرف لجهة ما مقدما بناء على شروط عقد او اتفاق بين المصلحة الحكومية والغير او بين المصالح الحكومية وبعضها ويجعل هذا الحساب دائنا عند تسديد هذه المبالغ او المحاسبة عليها او خصمها من اول دفعة مستحقة للمقاول او المتعهد

2 - حساب جارى السلف المؤقتة.

يجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ التى يرخص بصرفها لاغراض عاجلة فى الحالات التى يتعذر فيها الصرف من السلفة المستديمة او الصرف بالاسلوب العادى. وتكون عهدة احد الموظفين كالمبالغ التى تصرف لغرض المشتريات العاجلة او تلك التى تصرف للوفود الرسمية المسافرة للخارج على ذمة بدل السفر ومصروفات الانتقال وغيرها .
ويجعل هذا الحساب دائنا عند تقديم المستندات المؤيدة للصرف .

والجدير بالذكر ان المادة رقم (18) من اللائحة المالية للميزانية

قد اوضحت بانه يجب الا تتجاوز المدة المحددة لتقديم حساب السلفة المؤقتة شهرين من تاريخ صرفها وبشرط الا تتعدى هذه المدة بأى حال من الاحوال اليوم الاخير من السنة المالية للسلف التى يصرح بصرفها فى اواخر السنة المالية . وفى الاحوال التى يتعذر فيها القيام بالاعمال المطلوبة قبل نهاية السنة المالية يجب تسوية حساب السلفة فى نهاية السنة المالية ورد الباقى منها واعادة انشائها مرة اخرى فى بداية السنة المالية التالية اذا اقتضت الضرورة وذلك بأصدار ترخيص جديد .

3 - حساب جارى السلف على المرتبات.

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المرتب الذى يصرف مقدما للموظفين ويجعل دائنا عند صرف مرتبات الموظفين نهاية الشهر .

وقد اوضحت المادة (44) من اللائحة المالية للميزانية والحسابات بانه لايعطى سلف للموظفين على مرتباتهم الا فى حالة نقلهم من جهة لاخرى او قيامهم بمهمة رسمية وبشرط ان تجاوز مرحلة النقل او مدة المهمة نهاية الشهر الذى بدأت فيه وفى هذه الحالة تصرف للموظف سلفة على مرتبه مقدما وبشرط ايضا الا تزيد السلفة على مرتب ذلك الشهر وعلى ان تخصم بالكامل فى نهاية الشهر نفسه .

4 - حساب جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية للخارج.

عند فتح الجهة الحكومية اعتمادا او اجراء تحويلات نقدية للخارج عن طريق البنك المركزى يجعل هذا الحساب مدينا بمجرد ورود اشعار الخصم من البنك .

وعند ورود الادوات والمهمات من الخارج والمفتوح عنها اعتمادات يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة المبالغ المقيدة على الاعتماد . وبحيث يتم الخصم على مصروفات الميزانية .

5 - حساب جارى السلف المستديمة :-

يجعل هذا الحساب مدينا عند صرف السلفة المستديمة او عند استعاضة جزء منها ويجعل دائنا عند تقديم المستندات المؤيدة للصرف

منها او عند توريد بقية السلفة نهاية الفترة المالية وقد اوضحت اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المواد 168-178 كيفية الصرف من السلفة المستديمة ومبالغها وحدود الصرف منها وتسويتها نهاية العام .

6 - حساب المدينين تحت التحصيل :-

يجعل هذا الحساب مدينا بجميع المبالغ التى تستحق للجهة الحكومية طرف الغير والتى , ينبغى تحصيلها لحق الخزائن العامة ويجعل هذا الحساب دائنا بم يتم تحصيله من تلك المبالغ .

7 - حساب المدينين "وزارة المالية" :-

يجعل هذا الحساب مدينا بكافة المتحصلات التى تم توريدها الى البنك المركزى من واقع البيان الشهرى المرسل من البنك الى الجهة التى قامت بالتوريد .
ويجعل هذا الحساب دائنا فى نهاية الفترة المالية وعند اقفال الحسابات .

8 - حساب جارى المبالغ المدينه تحت التسويه :-

يجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ التى تستحق للجهة الحكومية ولم يرد ذكرها فى انواع الحسابات المدينه السابقة وغالبا ما يستخدم هذا الحساب فى قيد المبالغ التى لاتخصم على ميزانية الجهة بل تتحمل بها اعتمادات ميزانية جهة اخرى كما هو الحال عندما تقوم جهة معينة بتأدية خدمة لجهة اخرى فالجهة الاولى لاتتحمل ميزانيتها بما يصرف لهذا الغرض وعلى ذلك تقوم بقيد ما يصرف فى هذا الشأن على ح/جارى المبالغ المدينه تحت التسوية الى أن يتم مطالبة الجهة التى اديت الخدمة لصالحها بما تم صرفه وعند السداد يجعل هذا الحساب دائنا .

ثالثا : الحسابات الجارية الدائنة (الامانات) :-

وهى الحسابات التى تجمع فيها الدائنيه المؤقتة للغير تجاه المصلحة الحكومية المعينة لحين تسوية هذه الدائنية اما بسدادها لاصحاب الشأن او تحويلها الى الايرادات او بغير ذلك من التصرفات بحسب الاحوال . وقد وردت اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المواد (253-263) مجموعة الحسابات الجارية الدائنة كمايلى :-

1- حساب جارى التأمينات .
2- حساب جارى التأمينات المتنوعة .
3- حساب جارى النفقات .
4- حساب جارى المبالغ الدائنه تحت التسوية .
5- حساب جارى المستحقات عن السنة المالية المختصة .
6- حساب مرتجع مرتبات .
7- حساب الدائنين "وزارة المالية" .
8- حساب جارى الجزاءات .
9- حساب جارى الحجوزات .

وفيما يلى بيان موجز للقيود والمعالجات المحاسبية التى تتم فى هذه الحسابات .

1- حساب جارى التأمينات :-

يقيد فى هذا الحساب التأمينات المؤقتة والنهائية التى يقدمها الغير فى المناقصات وخلافها ويرد ما يجب رده منها بمجرد انتهاء الغرض الذى تم من اجله تقديم تلك التأمينات . وتقيد التأمينات المؤقتة تباعا وتحت عنوان مستقل حتى يسهل حصرها ورد ما يجب رده منها عند ظهور نتيجة المناقصة وخلافها تمهيدا لتحصيل التأمينات النهائية ممن قبلت عطاءاتهم بالنسبة لكل مقاول او مورد ولاترد هذه التأمينات الا بعد مضى مده معينة بعد انتهاء التعهد او الالتزام وذلك بحسب شروط المناقصة .
وعلى ذلك يجعل هذا الحساب دائنا بالتأمينات المقدمة من الغير ويجعل مدينا عند رد تلك التأمينات او التصرف فيها كالمصادرةوغيره .

2- حساب جارى التأمينات المتنوعة :-

يقيد فى هذا الحساب المبالغ المحجوزة من المتعهدين او الموردين عند صرف استحقاقاتهم النهائية بصفة ضمان او لحين تأدية الباقى من الاعمال بصفة نهائية او ما يماثل ذلك .كما يقيد فى هذا الحساب تحت عنوان مستقل "المبالغ الموقع عنها حجوزات قضائية ويتم الصرف منها خصما على هذا الحساب بعد ان تصبح صالحة للصرف.
وعلى ذلك فهذا الحساب يجعل دائنا بالمبالغ المحجوزة من المتعهدين او الموردين ويجعل مدينا عند صرف تلك المبالغ سواء بردها للمتعهدين والموردين او التصرف فيها كالمصادرة وغيره .

3- حساب جارى النفقات :-

يقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستقطعة من الموظفين كنفقات شرعية حسب الاحكام الصادرة فى هذا الشأن او كنفقات

تدفع اختيارا لمستحق النفقة ويجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ المنصرفة للمنتفعين والمستحقين لها .

4- حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية :-

يقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب مايلى :-

أ) كافة التأمينات المدفوعة من الافراد والهيئات الاخرى لاغراض مختلفة عما يقيد فى حساب جارى التأمينات , حساب جارى التأمينات المتنوعة .
ب) المبالغ المحصلة لحساب جهة اخرى من الجهات الحكومية لحين صرفها لتلك الجهة او اية مبالغ محصلة يكون مصيرها الصرف لجهة اخرى .
ج) المبالغ المستقطعة من مرتبات الموظفين والصرفيات الحكومية لحساب مصلحة الضرائب وصندوق التقاعد .
د) المبالغ المحصلة مقدما من الجهات الاخرى على ذمة اعمال او توريدات او خدمات .

هـ) المبالغ التى تحصل عليها الجهة الحكومية كتبرعات من الغير ويشترط موافقة مجلس الوزراء لقبول التبرع .

ويجعل هذا الحساب مدينا بالاتى :

عند صرف التأمينات المحصلة من الافراد والهيئات بعد انتهاء الغرض منها .

عند صرف المبالغ المستحقة للجهات الحكومية الاخرى والتى قامت الوحدة بتحصيلها نيابة عنها .

المبالغ المنصرفة على الاعمال والتوريدات والخدمات المؤداه لصالح الجهات الاخرى يشترط فى هذه الحالة ان تكون هناك دفعات نقدية محصلة يتم الصرف منها. اما اذا لم تحصل مبالغ على ذمة تلك الاعمال فان ما يتم صرفه يقيد فى ح / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية .

ما يصرف من المبالغ التى تحصل عليها الجهة الحكومية كتبرعات ويشترط موافقة وزارة المالية والجهاز المركزى للتخطيط على الصرف منها .

حساب جارى المستحقات عن السنة المالية المختصة :-

يقيد فى الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستحقة عن سنة مالية سابقة والتى تصل مطالبات الصرف الخاص بها بعد انتهاء السنة المذكورة خلال الفترة المحددة لاقفال الحسابات وتخصم هذه المبالغ على ميزانية تلك السنة مقدما اى قبل الصرف وقد حددت اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المادة رقم (259) بأن تقتصر القيود بهذه الحسابات على المستحقات الاتية :-

المرتبات وما فى حكمها والايجارات المستحق صرفها فى نهاية السنة المالية ولم يتسن صرفها لسبب من الاسباب .

اجور النقل وبدل السفر ومصاريف الانتقال بشرط ان تكون المطالبات الخاصة بها قد قدمت حتى نهاية الشهر الاول من السنة المالية .

اثمان المشتريات والتوريدات التى تم استلامها فعلا بمخازن الدولة لغاية نهاية السنة المالية ولم يتم صرف قيمتها لغاية آخر السنة المالية لآى سبب من الاسباب .

قيمة الحسابات الختامية عن الاعمال التى كانت مطابقة للعقود المبرمة بشأنها ولم يتسن صرفها لتعذر الحصول على توقيعات المقاولين بسبب الغياب او الوفاة مثلا .

التعويضات عن العقارات المنزوعة ملكيتها وذلك بعد التعاقد مع مالكيها او بعد صدور القرار الخاص بنزع الملكية واتمام وضع يد الحكومة عليها .

ثمن التيار الكهربائى والمياه (ان وجدت) وغيرهما التى تستهلك فى الشهر او الشهور الاخيرة من السنة المالية والتى ترد المطالبات الخاصة بها خلال الشهر الاول من السنة المالية التالية ويجعل هذا الحساب مدينا بالمبالغ المنصرفة تحت اى بند من البنود السابقة .

حساب مرتجع مرتبات (رديات)

يجعل هذا الحساب دائنا بمرتبات الموظفين واجور العمال والتى لم تصرف حتى اليوم العاشر من الشهر الذى يتم فيه الصرف وعند مطالبة الموظف او العامل بمرتبه أو أجره بعد ذلك يجعل هذا الحساب مدينا بما تم صرفه لهم . على أن يصدر الترخيص اللازم بذلك.

حساب الدائنيين (وزارة المالية)

يجعل هذا الحساب دائنا باجمالى المبالغ المسحوب عنها شيكات على البنك المركزى لسداد المصروفات ويتم القيد من واقع البيان الشهرى المرسل من البنك المركزى ويجعل هذا الحساب مدينا عند اقفال الحسابات نهاية العام .

حساب جارى الجزاءات

يخصص هذا الحساب لقيد المبالغ المستقطعة من الموظفين كجزاءات بسبب مخالفتهم لواجباتهم ومسئولياتهم اثناء تأدية وظائفهم .

حيث يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الجزاء المخصوم من مرتب الموظف ضمن كشوفات المرتبات وكشوف الاجور .

ويجعل هذا الحساب مدينا بتسوية تلك المبالغ فى ح/الايرادات أو استخدامها فى اغراض اخرى لصالح الموظفين جميعا كالأنشطة الأجتماعية .

حساب جارى الحجـــوزات

يخصص هذا الحساب لقيد المبالغ الموقع عليها حجوزات قضائية تحت يد الجهة والمستحقة للشخص المحجوزة عليه .

ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الحجز من مصروفات الميزانيـــة أو من التأمينات بحسب الاحوال ويجعل هذا الحساب مدينا عند رفـــع الحجز وسداد المبالغ المستحقة لاصحابها أو تسويتها فى ح/الايرادات .

رابعا : الحسابات النظاميـــة

يقصد بالحسابات النظامية تلك الحسابات التى تستخدم فى القيـــد المحاسبى اثباتا لواقعة معينة ولاتؤثر على حقيقة المركز المالـــى للوحدة الاقتصادية وانما يتم اثباتها من أجل متابعتها ومراقبتهـــا ويمكن الاستغناء عنها باثبات مذكرة فى دفاتر اليومية بالواقعـــة المطلوب متابعتها. وتحقيقا لعدم تأثر المركز المالى بهذه المعاملات فان القيد المحاسبى الخاص بها ينعكس أثره على حسابين نظاميـــن متقابلين ينشآن لمتابعة واقعة معينة بنشأة هذه الواقعة ويضمحـــلان أو يزيدان أو يختفيان بتطور هذه الواقعة .

وتقضى اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى المـــادة (264) باستخدام حسابين نظاميين لمتابعة ديون الحكومة طرف الغير من سنـــة مالية لاخرى وهمـــا :-

حساب الديون المستحقة للحكومـــــــة .

حساب تسويات مطلوبات الحكومـــــــة .

ويجعل حساب الديون المستحقة للحكومة مدينا بجميع المبالـــــغ المتأخر تحصيلها حتى نهاية السنة المالية المنتهية من الزكـــاة والضرائب والرسوم وغيرها من أنواع الايرادات مبلغا مبلغا ونوعـــا نوعا مقابل جعل حساب تسويات مطلوبات الحكومة دائنا. ويتم القيـــد فى هذين الحسابين من واقع البيانات التى ترد الى الوحدة الحسابية من الجهة التى تتبعها فى موعد اقصاه نهاية الشهر التالى لانتهـــاء السنة الماليـــة .

ويضاف كل مايحصل من هذه المتأخرات أولا بأول الى حساب الايـــرادات فى السنة المالية الجديدة مع ذكر الباب والبند والنوع المختص وفى

نفس الوقت تجرى تسوية عكسية للحسابات النظامية ويجعل حساب تسوية مطلوبات الحكومة مدينا وجعل حساب الديون المستحقة للحكومة دائنا .

والجدير بالذكر أن المبالغ المستحقة للحكومة طرف الغير يجب أن تقيد فى الاصل على حساب جارى مدين . الآ أن الدفاتر الحكومية تستخدم حساب الديون المستحقة للحكومة لأثبات المبالغ المستحقة طرف الغير للحكومة فى الحالات التى يراد فيها تفادى قيد مبلغ ما لحساب الايرادات خصما على حساب جارى مدين . والرغبة فى تفادى وجود مثل هذا القيد فى الدفاتر مرجعها هو أن الايرادات لاتثبت فى الدفاتر الأ عند تحصيلها فعلا التزاما بالأساس النقدى فى أثبات الايرادات فلا يمكن أن تقيد ايرادات خصما على الحسابات الجارية المدينة اللهم الا فى المعاملات التى تتم بين المصالح الحكومية وبعضها البعض وفى أضيق نطاق .

الفصل الثاني

تأثير الحسابات خارج الميزانية على تنفيذ الميزانية العامة وانعكاساتها على الحساب الختامي

ان العمليات الدفترية فى حسابات الحكومة تتكون اساسا من عمليات قيد مصروفات وعمليات قيد ايرادات . اى ان حسابات الحكومة تعتبر بمثابة التسجيل الفعلى لتنفيذ ما ورد بالميزانية من موارد واستخدامات تقديرية . ولكن الامر ليس بهذه البساطة اذ ان واقع المعاملات المالية فى الوحدات الحكومية والمتمثلة فى ان بعضها لايمس مباشرة حسابات الموازنة العامة للدولة من مصاريف وايرادات فان النظام المالى فى الوحدات الحكومية يستخدم مجموعة الحسابات الوسيطة . تشكل اطراف القيود او بعضها للمعاملات التى تتم فى الوحدات الحكومية والتى لايمكن توجيهها بشكل مباشر لحسابات المصروفات والايرادات حيث نجد عند تحليل العمليات المالية الحكومية مايلي :-

أ) عمليات الصرف تتطلب سحب شيكات او اذون صرف مسحوبة على الخزانة العامة وعمليات التحصيل تتطلب ورود نقدية او شيكات تودع بالخزائن او تحول للبنك للتحصيل .
ولاشك ان هذا يتطلب وجود مجموعة من الحسابات الوسيطة يطلق عليها فى الجمهورية اليمنية الحسابات الجارية العامة وهذه الحسابات فى الواقع متعلقة فى معظمها بمصروفات وايرادات الموازنة العامة للدولة .

ب) هناك مبالغ تقوم الوحدة بصرفها ولكن لايمكن خصمها على بنود الميزانية كما ان هناك مبالغ تقوم الوحدة بتحصيلها لايمكن تعليتها على بنود الميزانية . والسبب فى ذلك ان هذه المبالغ قد تكون ليست اصلا من المصروفات او الايرادات بل يترتب عليها دائنية او مديونية للوحدات الحكومية او عليها قبل الغير او فيما بين الوحدات الحكومية . او قد تكون هناك اجراءات لابد من استيفائها قبل خصم هذه المبالغ من بنود المصروفات او تعليتها لبنود الايرادات ولذلك تستخدم مجموعة من الحسابات الوسيطة لقيد

هذه العمليات يطلق عليها فى الجمهورية اليمنية الحسابات الجارية المدينة والدائنة (العهد - الامانات) .

ج) المحاسبة الحكومية تقوم على الاساس النقدى لقيد العمليات المالية بين الوحدات الحكومية وبين الوحدات التابعة لها - ومن ثم فالديون المستحقة للوحدة طرف الوحدات والادارات التابعة لها والمتمثلة بالمبالغ المتأخر تحصيلها فى نهاية السنة المالية المنتهية من زكاة وضرائب ورسوم وغيرها لابد من وجود رقابة عليها بغرض استكمال تحصيلها استيفاء لحق الخزانة العامة ولذلك تستخدم فى الجمهورية اليمنية الحسابات النظامية لقيد تلك المبالغ فى نهاية السنة المالية على ان يتم عكسها فى السنة المالية التالية بمجرد تحصيلها وقيدها بحساب الايرادات .

ومن خلال الاستعراض السابق لطبيعة المعاملات المالية الحكومية يتضح ان هناك ضرورة ملحة لاستخدام الحسابات الوسيطة ويمكن القول انه لايمكن الاستغناء عن استخدام تلك الحسابات فى نظام المحاسبة الحكومية .

اثر الحسابات الخارجية على تنفيذ الميزانية

لما كان هناك ضرورة لاستخدام الحسابات الوسيطة فى العمليات المالية الحكومية . ولكون معظم المبالغ المقيدة فى تلك الحسابات عبارة عن مبالغ لم تستوفى اجراءات خصمها على بنود المصروفات أو تعليتها لبنود الايرادات. فأن استخدام تلك الحسابات مع وجود مبالغ مقيدة فيها خلال العام وكذا ظهور ارصدة لها فى الحساب الختامى فى نهاية السنة المالية سوف تؤثر حتما على تنفيذ الميزانية ولكن مقدار وحجم الاثر التى تحدثه تلك الحسابات على تنفيذ الميزانية تتغير بتغير مجموعة من العوامل نذكر اهمها كمايلى :-

1- عدد الحسابات المصرح باستخدامها وامكانية التوسع فى توسيطها .
2- المبالغ المصرح بقيدها على تلك الحسابات .
3- الفترة الزمنية المسموح بها لقيد المبالغ فى تلك الحسابات .
4- القوانين والقرارات النافذة .
5- نظام الرقابة الداخلية .
6- الرقابة الخارجية .

حسن يوسف الكوتى

وفيما يلى بيان باثر تلك العوامل على تنفيذ الميزانية العامة للدولة مع توضيح تجربة الجمهورية اليمنية :-

1- عدد الحسابات المصرح باستخدامها او امكانية التوسع فى توسيطها :
كلما زاد عدد الحسابات المصرح باستخدامها وتوسيطها فى العديد من العمليات المالية الحكومية كلما ادى ذلك الى زيادة المبالغ المقيدة فى الحسابات الوسيطة الامر الذى ينعكس على تنفيذ الميزانية العامة . وعلى العكس من ذلك اذا كان عدد الحسابات الوسيطة والمصرح باستخدامها فى اضيق الحدود وبحسب الحاجة والضرورة الامر الذى يؤدى الى عدم اجراء التوسيط فى تلك العمليات التى لاتحتاج الى اجراء التوسيط فى قيدها .

والقوانين النافذة بالجمهورية اليمنية قد حددت عدد الحسابات المصرح باستخدامها بتلك الحسابات الواردة فى الفصل الاول من هذا البحث كما ان المادة رقم (224) من اللائحة المالية للميزانية والحسابات قد قضت بان لايجوز لاى وحدة حسابية ان تنشىء دفترا جديدا للحسابات او تدخل تعديلا على الدفاتر المقررة او تفتح فى الدفاتر حساب غير مقرر أو تستعمل استمارة جديدة قبل الحصول على موافقة وزارة المالية .

ومما سبق يمكن القول ان عدد الحسابات المصرح باستخدامها فى اليمن بانها مناسبة ومعقولة وقد تم تحديدها حسب الحاجة والضرورة بالاضافة الى منع اى وحدة من فتح اى حساب جديد الامر الذى يشير الى انخفاض اثر الحسابات على تنفيذ الميزانية العامة فى اليمن وهذا ماتبين للجهاز من خلال رقابته على تلك الحسابات .

وفيما يتعلق بالتوسع فى توسيط الحسابات الوسيطة فانه كلما زاد التوسع فى استخدام تلك الحسابات حتى وان كانت محدوده - من قبل الجهات الحكومية كلما ادى ذلك الى تضخمها من فترة الى اخرى الامر الذى ينعكس على تنفيذ الميزانية .

وقد تبين للجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة من خلال مراجعته للحسابات الوسيطة خلال السنوات الاخيرة ان هناك توسع ملحوظ فى توسيط هذه الحسابات من سنة الى اخرى ويظهر هذا التوسع بوضوح فى حسابات

السلف بانواعها المختلفة ضمن الحسابات الجارية المدينة وكذا التوسع فى توسيط حساب جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية ضمن الحسابات الجارية الدائنة . نتج عن هذا التوسع تضخم فى ارصدة تلك الحسابات . الامر الذى انعكس على تنفيذ الميزانية العامة للدولة من حيث عدم تسوية بعض المبالغ المقيدة فى حسابات السلف وخصمها على مصروفات الموازنة وكذا عدم تعلية بعض المبالغ الى ح/ايرادات الموازنة .

ومما سبق يتضح ان عامل التوسع فى استخدام الحسابات الوسيطة قد اثر على تنفيذ الموازنة العامة للدولة فى الجمهورية اليمنية خلال السنوات الاخيرة ولكن بصورة محدودة وفى نطاق الحسابات الذى حدث فيها التوسع .

2- المبالغ المصرح بقيدها على الحسابات الوسيطة .

كلما زادت المبالغ المصرح بقيدها فى الحسابات الوسيطة كلما ادى ذلك الى تضخم ارصدتها ومن ثم زيادة تأثيرها على تنفيذ الميزانية . فالدفعة المقدمة للمقاولين والمتعهدين بنسبة 30% من قيمة الاعمال المتعاقد عليها تؤثر على تنفيذ الميزانية بمعدل اكبر منه فى حالة ما اذا كانت الدفعة المقدمة بنسبة 5% وخاصة فى حالة عدم البدء فى تنفيذ الاعمال حتى نهاية السنة المالية لاى سبب من الاسباب . وظهور رصيد من المبالغ المدفوعة مقدما فى الحساب الختامى.

واللائحة المالية للميزانية والحسابات فى الجمهورية اليمنية لم تضع حدودا للمبالغ المصرح بقيدها فى الحسابات الوسيطة فيما عدا حسابات السلف المؤقتة والمستديمة وحساب السلف على المرتبات وحساب المبالغ المدفوعة مقدما فقط .

ونتيجة لعدم وضع حدود قصوى للمبالغ التى يمكن قيدها على الحسابات الوسيطة فان ارصدة هذه الحسابات قد زادت فى السنوات الاخيرة حيث بلغت الزيادة الفعلية فى عام 1988م بنسبة 37% عن الارصدة الفعلية عام 1987م وبنسبة 55% عن عام 1986م الامر الذى يشير الى زيادة اثر الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية وزيادة تأثير هذا العامل من سنة الى اخرى .

3- الفترة الزمنية المسموح بها لقيد المبالغ فى الحسابات الوسيطة .

من المعلوم ان هناك فترة زمنية لتوسيط الحسابات فكلما كانت الفترة المسموح بها طويلة كلما ادى ذلك الى زيادة التأثير على تنفيذ الميزانية .

فحساب النقدية تحت التسوية يقيد فيه المتحصلات النقدية واذا كانت الفترة الزمنية المصرح بها لبقاء تلك المبالغ فى خزينة الوحدة طويلة كلما ادى ذلك الى التأثير على تنفيذ الميزانية وعلى العكس من ذلك اذا تم توريد المبالغ الى حساب البنك المركزى فى نفس اليوم ومن ثم اقفال الحساب الوسيط وعدم ظهور اية مبالغ مقيدة فيه .

وفى الجمهورية اليمنية توجد حالتين :-

الاولى : بعض الحسابات حددت فترة التوسيط بموجب القوانين النافذة .

الثانية : البعض الاخر تحدد فترات التوسيط بحسب طبيعة المهام وبموجب التعاقدات والالتزامات .

ففى الحالة الاولى لايجوز ان يظل الحساب مفتوح لفترة تزيد عما هو محدد بالقانون وينبغى تسوية الحسابات خلال الفترة الزمنية المحددة وعلى الاخص فى نهاية السنة المالية اذ ينبغى تسويتها وعدم اظهارها فى الحساب الختامى . وقد تبين للجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة من خلال متابعة مدى الالتزام بتلك الفترات ان هناك بعض الحسابات لم يتم تسويتها فى الفترات المحددة وكذا ظهور ارصدة لها فى الحساب الختامى خلال السنوات الاخيرة نذكر منها على وجه الخصوص حساب النقدية تحت التسوية وحساب السلف المؤقتة .

ففى الحساب الختامى لعام 1988م بلغ رصيد ح/ النقدية تحت التسوية نسبة 6,8% من اجمالى الحسابات الوسيطة كما بلغت هذه النسبة فى عام 1987م 9% . وكذا ظهور زيادة فى ارصدة هذا الحساب فى عام 1988م بنسبة 1% من ارصدة هذا الحساب فى عام 1987م .

وعلى الرغم ان المواد ارقام 61,60 من اللائحة المالية للميزانية والحسابات قد قضت بان يتم اقفال هذا الحساب فى نفس اليوم وبحد اقصى فى اليوم التالى الا ان ظهور ارصدة له فى الحساب الختامى لعام 1987,1988م يشير الى حدوث تاثير على تنفيذ الميزانية يتمثل فى عدم تعلية الايرادات بقيمة الارصدة الظاهرة فى حساب النقدية تحت التسوية فى نفس السنة التى تم التحصيل فيها .

اما الحالة الثانية والتى تحكمها طبيعة المهام والتعاقدات والالتزامات فقد تبين للجهاز ان الفترات تقل احيانا وتزيد احيانا اخرى وتختلف من جهة حكومية الى اخرى وبحسب طبيعة ونوع المهام المتعاقد عليها . كما تبين ان هناك بعض المبالغ مقيدة فى الحسابات الوسيطة لفترات زمنية تزيد بنسبة كبيرة عما هو محدد بحسب التعاقدات وكذا ترحيلها من سنة الى اخرى ومن ثم تاثيرها على تنفيذ الميزانية فى السنة التى تم فيها القيد او فى السنوات التالية لها وحتى يتم تسويتها .

وفى هذا العامل يظهر بوضوح تاثير الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية بالجمهورية اليمنية .

4- القوانين والقرارت النافذة

كلما كانت هناك تشريعات متكاملة تبين طرق واجراءات وشروط القيد فى الحسابات الوسيطة وتسويتها اولا باول بحيث لاتظهر لها ارصدة فى نهاية السنة المالية كلما ادى ذلك الى انخفاض اثر الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية . كما ان وجود مجموعة من الاجراءات الرادعة للمتسببين فى عدم التقيد بالقوانين والقرارات النافذة سوف يترتب على ذلك احكام الرقابة على الحسابات الوسيطة وتسويتها اولا باول وبما لايؤثر على تنفيذ الميزانية .

وتوجد فى الجمهورية اليمنية مجموعة من القوانين والقرارات تعد بشكل عام مناسبة وملائمة وقد تبين للجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة ان مجموعة القواعد والاجراءات التى تضمنتها القوانين والقرارات النافذة تكون محل اهتمام وانها قد كفلت حسن التنفيذ الا فيما ندر وعلى ذلك فان تاثير الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية فى الجمهورية اليمنية تنخفض بشكل كبير وملحوظ وفى هذا العامل نظرا لقوة القانون وتوفر عوامل الردع من جراء الاخلال به .

5- الرقابة الداخليـــة

كلما كان نظام الرقابة الداخلية محكما كلما ادى ذلك الى انخفاض اثر الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية .

وفى الجمهورية اليمنية تضمنت القوانين النافذة بعض الاجـراءات الرقابية التى تساعد على احكام الرقابة الداخلية لمعظم الحسابـات الوسيطة . وضعف الرقابة الداخلية فى بعض الوحدات الحكومية يرجـع اساسا الى عدم توافر العدد الكافى من العاملين المؤهلين القادريـن على وضع السبل الكفيلة لضبط واحكام الرقابة الداخلية على الحسابات الوسيطـة .

كما تبين للجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة انه على الرغم مـن توافر مجموعة دفترية ومستندية مناسبة ووجود الانظمة الداخليـة والخرائط التنظيمية التى تعمل على تنفيذ المهام بشكل يساعد علـى احكام الرقابة الداخلية الا ان القصور غالبا ما يكون من جانـب مجموعة العاملين الامر الذى ادى الى التأخير فى اجراء التسويـات المتعلقة بالحسابات الوسيطة وترحيلها من سنة الى اخرى وكذا فقـد بعض مستنداتها الامر الذى ينعكس على تنفيذ الميزانية .

6 - الرقابة الخارجيـة

كلما كان هناك رقابة خارجية بشكل فعال ومرضى من قبـل وزارة المالية وجهاز الرقابة كلما ادى ذلك الى سرعة قيام العامليـن بالوحدات الحسابية الحكومية بتصفية واقفال الحسابات الوسيطـة اولا باول وعدم اظهار ارصدة لها فى نهاية السنة المالية الامر الـذى ينعكس اثره على تنفيذ الميزانيـة .

وتتمثل الرقابة الخارجية فى الجمهورية اليمنية برقابـة وزارة المالية والجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة .

- وزارة المالية تقوم بالاشراف المباشر على العمليات المالية فـى مختلف الوحدات الحكومية كما ان مسئولى الوحدات المالية الحسابية فى الوحدات الحكومية هم من موظفى وزارة المالية يخضعـون لتعليماتها وتوجيهاتها وعلى ذلك فهناك رقابة ملائمة ومناسبة مـن قبل وزارة المالية .

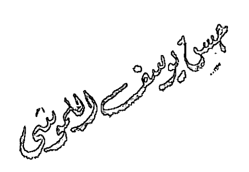
- اما فيما يتعلق برقابة الجهاز المركزى للرقابة و المحاسبة فسوف يتم توضيحه من خلال الفصل الثالث .

ويمكن القول ان الرقابة الخارجية فى الجمهورية اليمنية تعد من اهم العوامل التى تساعد على تخفيض اثر الحسابات الوسيطة على تنفيذ الميزانية .

الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية وانعكاساتها على الحساب الختامى

الحساب الختامى هو المرآة التى تعكس تنفيذ الميزانية العامة للدولة حيث يظهر المصروفات و الايرادات الفعلية خلال السنة المنتهية ويظهر الفائض او العجز الذى تحقق نتيجة تنفيذ الميزانية وعلى ذلك فالحساب الختامى هو الميزانية الفعلية للميزانية التقديرية للدولة ومن ثم فان الاثر الذى تحدثه الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية (الحسابات الوسيطة) على تنفيذ الميزانية سوف ينعكس بشكل مباشر وبنفس الاثر على الحساب الختامى .

وننوه الى ان انحرافات الايرادات و المصروفات الفعلية الواردة فى الحساب الختامى عن الايرادات و المصروفات التقديرية الواردة بالميزانية التقديرية للدولة ترجع الى العديد من الاسباب التى اثرت على تنفيذ الميزانية احد هذه الاسباب هو تأثير الحسابات الوسيطة وبقدر تأثير هذه الحسابات على تنفيذ الميزانية ينعكس اثر هذا القدر على الحساب الختامى .



الفصل الثالث

دور الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة فى مراجعة الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية

المبحث الاول : فحص السجلات والتأكد من صحة المبالغ المقيدة فيها:

ان استخدام الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية (الحسابات الوسيطة) وتضخم ارصدتها يشير الى مشاكل عديدة بالنسبة لتصوير واعداد الحساب الختامى للدولة .

نظرا لسهولة التلاعب فى الاموال عن طريق توسيط هذه الحسابات والجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة يولى هذا الموضوع اهمية خاصة حيث يقوم الجهاز بدوره الرقابى من خلال المتابعة والمراجعة المستمرة خلال العام لحركة تلك الحسابات وكذا الفحص والمراجعة النهائية للحسابات الختامية بعد اصدارها من قبل وزارة المالية .

اولا : المتابعة والمراجعة المستمرة خلال العام :

تعد الوحدات الحكومية فى نهاية كل مدة معينة حسابات وتقارير مالية بهدف تحقيق الضبط الحسابى والرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة اولا باول وهذه الحسابات والتقارير هى :-

* كشف الحساب اليومى (نموذج رقم 25 حسابات) .
* كشف الحساب الشهرى (نموذج رقم 57 حسابات) .
* كشف الحساب الربع سنوى (نموذج رقم 58 حسابات) .
* كشف الحساب السنوى (نموذج رقم 58 حسابات) (اى الحساب الختامى) .

وقد الزمت القوانين النافذة مختلف الجهات الحكومية بموافاة الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة بالكشوفات الثلاثة الاخيرة بعد اعدادها مباشرة .

كما صدر قرار رئيس الجهاز رقم (2) لسنة 1981م بانشاء مراقبة خاصة بالحسابات الختامية تكون مهمتها :

- متابعة الحصول على الكشوفات الشهرية والربع سنوية والحساب الختامى .

- مراجعتها مكتبيا للتأكد من صحة التبويب وعدم الكشط او الشطب فيها .
- التأكد من صحة المجاميع الافقية والرأسية لمحتويات الكشوفات الشهرية والربع سنوية والختامية .
- التأكد من تطابق الجانب المدين والدائن والتأكد من صحة البواقى.
- مطابقة الترحيلات الشهرية والربع سنوية من واقع الكشوفات الشهرية والربع سنوية .
- متابعة حركة الحسابات الوسيطة ودراسة ارصدتها من حيث تضخمها او انخفاضها .
- ابلاغ الجهات الحكومية بنواحى القصور والضعف وكذا الاخطاء فى تلك الكشوفات .
- متابعة الجهات الحكومية للتأكد من تصويب الاخطاء ومعالجة نواحى القصور .

ثانيا : الفحص والمراجعة النهائية للحساب الختامى :-

تقوم الوحدات الحكومية المختلفة باعداد حساباتها الختامية وترسلها الى وزارة المالية والجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة فى موعد اقصاه (25 يناير) من السنة التالية , وبناء على ذلك تقوم وزارة المالية باعداد الحساب الختامى للدولة وترسل صورة منه الى الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة ويقوم الجهاز بفحص ومراجعة الحساب الختامى للدولة على مرحلتين كما يلى :-

المرحلة الاولى : الفحص المكتبى :-

يقوم الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة بفحص ومراجعة الحساب الختامى للدولة مكتبيا حيث يقوم بالاتى :-

1) مطابقة الحسابات الختامية الواردة من الجهات الحكومية المختلفة بكشوفات المدة الرابعة والتى ينبغى ان تكون متطابقة .
2) مقارنة البيانات والارقام الواردة بالحساب الختامى المعد من قبل

وزارة المالية بالبيانات والارقام الواردة بالحسابات الختامية المرسلة من الجهات الحكومية المختلفة .

3) تحديد الاختلافات الواردة فى الحساب الختامى المعد من قبل وزارة المالية عن الحسابات الختامية المعدة بمعرفة الجهات الحكومية المختلفة تمهيدا لفحصها ميدانيا .
4) بحث ودراسة مرفقات الحساب الختامى المعد من قبل الجهات الحكومية المختلفة للتأكد من الارصدة المدينة والدائنة للحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية (الحسابات الوسيطة) .
5) التأكد من ان ارصدة الحسابات الوسيطة للعام السابق قد تم تضمينها حسابات العام الحالى وذلك فى كل من الحساب الختامى المعد من قبل وزارة المالية والحساب الختامى المعد بمعرفة الجهات الحكومية المختلفة .
6) دراسة المبررات والاسباب التى ادت الى عدم تسوية ارصدة الحسابات الوسيطة التى ينبغى عدم اظهار اية ارصدة لها نهاية العام , حيث ترفق الاسباب والمبررات مع الحساب الختامى المعد من قبل الجهات الحكومية المختلفة .

المرحلة الثانية : الفحص والمراجعة الميدانية :-

وبعد الفحص والمراجعة المكتبية يقوم الجهاز بالخطوة التالية وهى الفحص والمراجعة الميدانية حيث يقوم الاعضاء الفنيين بالجهاز بالاتى :-

1) مطابقة ارصدة الحسابات الاجمالية للحسابات الجارية المدينة والدائنة بارصدة مفردات الحسابات الجارية المدينة والدائنة .
2) التأكد من ارصدة الحسابات المقيدة بالدفاتر وانها مطابقة لما ورد بالحساب الختامى المعد من قبل الجهة .
3) التأكد من ان اقفال الحسابات قد تم وفقا لقواعد اقفال الحسابات المحددة بقرار وزير المالية بشأن اقفال الدفاتر والحسابات حيث تقوم وزارة المالية باعداده سنويا وتوزيعه على الجهات الحكومية المختلفة قبل نهاية السنة المالية بفترة كافية .
4) التأكد من ان الجهة الحكومية قد قامت بالمحاولة الجادة لتسوية

الحسابات الوسيطة ودراسة الاسباب والمبررات التى ادت الى عدم اجراء تلك التسويات .

5) التأكد من صحة المبررات والاسباب التى ادت الى عدم تسوية ارصدة الحسابات الوسيطة التى ينبغى عدم اظهار اية ارصدة لها نهاية العام .

6) التأكد من المبالغ المستحقة الصرف والتى تم تعليتها على الحسابات الجارية الدائنة ثم خصمها من مصروفات الميزانية تمهيدا لصرفها فى السنة المالية التالية .

7) بحث الاختلافات الواردة بالحساب الختامى المعد من قبل وزارة المالية - ان وجدت - عن الحساب الختامى المعد من قبل الجهة ومعرفة حقيقة تلك الاختلافات وابداء الرأى بشأنها .

وبعد اجراء المتابعة والمراجعة المستمرة خلال العام للكشوفات الشهرية والربع سنوية وكذا الفحص والمراجعة المكتبية والميدانية للحساب الختامى للدولة يقوم الجهاز باعداد تقرير خاص عن ملاحظاته يرفع الى السلطات المختصة .

المبحث الثانى : اسباب تضخم الحسابات الخارجة عن ابواب الميزانية من سنة الى اخرى وكيفية معالجتها

من خلال تتبع ارصدة الحسابات الوسيطة الواردة بالحساب الختامى للدولة فى الجمهورية اليمنية خلال الاعوام الثلاثة الاخيرة تبين ان هناك انخفاض فى ارصدة الحسابات الوسيطة فى عام 1986م بنسبة 7% عن ارصدة تلك الحسابات فى عام 1985م ثم اتجهت نحو الارتفاع فى عام 1987م حيث زادت بنسبة 12% عن ارصدة عام 1986م وفى العام المالى 1988م زادت ارصدة تلك الحسابات بنسبة 38% عن ارصدة 1987م .

ويتضح مما سبق ان ارصدة الحسابات الوسيطة قد انخفضت فى عام 1986م ثم بدأت فى الارتفاع فى السنوات 1987,1988م .

حسين يوسف الملوحي

وقد تبين للجهاز المركزى للرقابة و المحاسبة من خلال فحص ومراجعة تلك الحسابات ان اسباب زيادة وتضخم ارصدتها فى السنتين الاخيرتين يرجع بصفة اساسيه الى الاتى :-

1) ارتفاع تقديرات الموازنة العامة للدولة ومن ثم ارتفاع الايرادات والمصروفات الفعلية خلال السنوات الاخيرة نتيجة اتجاه الحكومة اليمنية نحو تنفيذ وزيادة عدد المشاريع التنموية والتى تؤدى بدورها الى زيادة توسيط الحسابات الوسيطة ومن ثم ظهور ارصدة لها فى الحسابات الختامية .
2) وجود مبالغ مقيدة على البعثات الدبلوماسية والعلمية خارج اليمن والتى يصعب اجراء التسويات اللازمة لتصفيتها فى نهاية السنة المالية لعدم توافر المستندات الثبوتية المؤيدة فى تاريخ اعداد الحساب الختامى .
3) ان بعض الارصدة المقيدة فى تلك الحسابات مرحلة من سنة الى اخرى نتيجة فقد وضياع المستندات الثبوتية الخاصة بها .
4) ان هناك اهمال وتقصير من قبل العاملين بالوحدة الحسابية لبعض الوحدات الحكومية فى اجراء التسويات اللازمة لتصفية بعض ارصدة تلك الحسابات .

والجدير بالذكر ان تقرير الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامى للدولة يتضمن شرحا وافيا للاسباب التى ادت الى تضخم ارصدة الحسابات الوسيطة ويتضمن ايضا اقتراح الحلول الكفيلة لمعالجتها وبما يتناسب مع طبيعة تلك الحسابات وارصدتها فى الوحدات الحكومية المختلفة .

ويشير الباحث الى مجموعة التوصيات الواردة فى هذا البحث والتى يمكن عن طريق الاخذ بها معالجة مختلف المشاكل التى يثيرها استخدام وتوسيط الحسابات الوسيطة وتخفيض اثارها على تنفيذ الميزانية وعلى تصوير الحساب الختامى للدولة وكذا معالجة الاسباب التى ادت الى تضخم ارصدتها من سنة الى اخرى .

التوصيـــــــــــات :-

1) التحديد الملائم والمناسب لمجموعة الحسابات الوسيطة وكـــــــذا التحديد الدقيق لما يتم القيد فيها منعا من التوسع فـــــــــى استخدامها , وفى الجمهورية اليمنية يوصى الباحث بالحد مــــــن التوسع فى استخدام الحسابات الوسيطة وعلى الاخص حسابات السلـــف بانواعها وحساب جارى المبالغ - الدائنة تحت التسوية .

2) وضع الحدود القصوى للمبالغ التى يمكن قيدها على تلك الحسابـــات كلما امكن ذلـــــك .

3) تحديد الفترة الزمنية المناسبةلكل مبلغ يقيد فى اى من الحسابات الوسيطة وبحيث لايجوز السماح بتجاوز الفترة المحددة لبقـــــاء الحساب مفتوحا لنفس المبلغ وبالنسبة لتجربة الجمهورية اليمنية فان الباحث يوصى بالاتى .

أ) الالتزام باقفال الحسابات بعد انتهاء فترة التوسيط المحـــــددة بموجب القوانين النافذة .

ب) العمل على تحديد الفترات المسموح بها لبقاء الحسابات مفتوحـــة بالنسبة لتلك الحسابات المفتوحة بحسب طبيعة المهام وبموجــــب التعاقدات والالتزامات كل امكن ذلك .

4) وضع مجموعة من القوانين والقرارات المتكاملة والتى تكفل عـــدم اظهار اية ارصدة لتلك الحسابات فى نهاية السنة المالية الا فـــى حالة الضرورة الملحة وتكفل ايضا تحقيق الردع من الاهمــــــال والتقصير فى تسوية تلك المبالغ فى نهاية السنة المالية من قبل العاملين بالوحدات الحسابية فى الوحدات الحكومية .

وبالنسبة لتجربة الجمهورية اليمنية يوصى الباحث بزيادة احكـــام تطبيق القوانين والقرارات واتخاذ التدابير اللازمة فى حالـــــة التقصير او الاهمال والعمل على اصدار بعض القوانين والقـــرارات التى تحقق تنفيذ التوصيات السابقة .

5) الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية فى مختلف الوحدات الحكوميــــة والعمل على توفير اركانها ومقوماتها وبالتركيز على العنصــــر البشرى بتدريبه وتأهيله وفى الجمهورية اليمنية يوصى الباحـــث بالاهتمام بالعنصر البشرى والعمل على تدريبه وتأهيله مع التركيز على الدورات التدريبية التخصصية فى مجال المحاسبة الحكومية .

6) زيادة الاهتمام بدور الرقابة الخارجية والتنسيق بين الاجهزة الرقابية المختصة بغرض زيادة فاعلية الرقابة على هذه الحسابات وبالنسبة للجمهورية اليمنية يوصى الباحث بضرورة التنسيق بين الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة ووزارة المالية حول دراسة ومعالجة المشاكل والصعوبات التى تظهر فى مختلف الوحدات الحكومية من جراء استخدام وتوسيط هذه الحسابات .

المراجع :-

1) استاذ / عبد الحي مرعى / المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة ، مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية .
2) د / محمد لطفى حسونة ، واحمد عمر بامشموس - الحسابات الحكومية والقومية فى الجمهورية اليمنية . دراسة نظرية وتطبيقية - جامعة صنعاء - 1982م .
3) استاذ / عمر حسنين - المحاسبة الحكومية والقومية - مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية - 1979م .
4) د / محمد احمد خليل - المحاسبة الحكومية ، دار الجامعات المصرية - الاسكندرية - 1965م .
5) عبد العزيز سيد محمد - ميزانية البرامج والاداء - مكتبة الانجلو المصرية - القاهرة - 1966م .
6) سعد الدين المغلاوى - المحاسبة التجارية والمحاسبة الحكومية محاضرة مقدمة فى الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة .
7) يحي عبد المجيد عبد العزيز - مذكرات فى الموازنة التقديرية للدولة - وزارة المالية .
8) احمد ابراهيم جحاف - مهام واختصاصات الادارة العامة للرقابة على الحسابات والحساب الختامى بالجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة - محاضرة .
9) فكرى محمد مطر - خطوات مراجعة المصروفات العامة وكيفية الرقابة عليها - محاضرة .
10) عبد المنعم شكرى - الموازنة العامة للدولة - الجهاز المركزى للمحاسبات بمصر .

11) على عبد المجيد عياد - مذكرات فى الحسابات الختامية - وزارة المالية .
12) اللائحة المالية للميزانية والحسابات فى الجمهورية اليمنية .
13) دليل الحسابات الحكومية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة فى الجمهورية اليمنية .
14) اسس قفل وتقديم الحساب الختامى للموازنة العامة للدولة - قرارات وزارة المالية .
15) قواعد تنفيذ الميزانية العامة للجهاز الادارى للدولة وزارة الاوقاف للاعوام 1989,88,87م .
16) ملاحظات الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة على الحساب الختامى للميزانية العامة للدولة للاعوام 1988,87,86م .

